

# Niezbędnik podatkowca ARCHIWUM

Wiążące orzecznictwo podatkowe



MF



NSA



TK



TSUE



Wydawnictwo

Kojot i kruk



stan prawny  
lipiec 2019

# Niezbędnik podatkowca

Tom drugi. ARCHIWUM

© Copyright by

Wydawnictwo Kojot i kruk

Krzysztof Janczukowicz

[www.kojotikruk.pl](http://www.kojotikruk.pl)

[biuro@kojotikruk.pl](mailto:biuro@kojotikruk.pl)



# Spis treści

## Część I. Tezy

### CIT

Kwalifikowanie niepublicznych ZOZ-ów jako podatników CIT

### PIT

Dochody akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej

Minimum podatkowe (kwota zmniejszająca podatek)

Odliczanie od przychodu wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych

Odpłatne zbycie nieruchomości do 2006 r.

Opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł

Ulga meldunkowa

Zbycie środka trwałego przez przedsiębiorcę - osobę fizyczną

Zwolnienie z PIT alimentów ustalonych ugodą sądową

Zwolnienie z PIT dochodów żołnierzy z lat 2005-2010 z tytułu pełnienia służby poza granicami państwa

Zwolnienie z PIT stypendiów

Zwolnienie z PIT wynagrodzenia z tytułu ustanowienia służebności przesyłu

### CIT i PIT (zagadnienia wspólne)

Zmiana leasingodawcy a weryfikacja umowy najmu

### VAT

Brak dowodów potwierdzających WDT

Komornik jako podatnik VAT

Korekta VAT po zakończeniu kontroli podatkowej

Miejsce opodatkowania usług inżynierskich

Odliczanie VAT od nabycia usług z rajów podatkowych

Odliczanie VAT od wydatków na samochody osobowe

Odliczanie VAT z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany

Odwrotne obciążenie - złom

Stawka VAT dla ebooków

Stawka VAT dla usług nabywanych ze środków pomocy zagranicznej

Ubezpieczenie przedmiotu leasingu

Ulga na złe długi a postępowanie upadłościowe wobec dłużnika

Usługi transportowe

Zwolnienie z obowiązku stosowania kas rejestrujących

Zwrot VAT

Zwrot VAT na rzecz zakładów pracy chronionej

Zwrot VAT podmiotom z państw trzecich

### Akcyza

Akcyza od oleju opałowego

Akcyza od samochodów osobowych

Sprzedaż papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną

Wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów akcyzowych

### PCC

Odliczanie od podstawy opodatkowania pożyczek udzielonych spółce przez wspólnika

### PSD

Termin do zgłoszenia nabycia od osoby najbliższej

Ulga mieszkaniowa dla osoby z III grupy sprawującej opiekę nad spadkodawcą

Zwolnienie nabycia zakładu

### Podatek od nieruchomości

Opodatkowanie nieruchomości wspólnej do 2015 r.

Wyłączenie z opodatkowania obiektów drogowych

### Ogólne zasady rozliczania podatków

Przedawnienie

Przerwanie biegu przedawnienia ze względu na upadłość

Zawiadamianie o zawieszeniu biegu przedawnienia

Zawieszenie biegu przedawnienia w związku z postępowaniem karnym

Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązań powstałych przed 1 września 2005 r.

Odsetki od zaległości podatkowych

Nienaliczanie odsetek w sytuacji przekazania sprawy do ponownego rozpoznania

Nienaliczanie odsetek w związku z wydłużeniem kontroli skarbowej

Wejście w życie obniżonej stawki odsetek za zwłokę

Pozostałe zagadnienia

Kontrola skarbową  
Właściwość organów podatkowych  
Wydanie interpretacji podatkowej w terminie 3 miesięcy  
Zwrot nadpłaty na rzecz współników rozwiązanej spółki cywilnej

## **Część II. Zestawienie chronologiczne tekstów z uzasadnieniami**

2019-06-03 • NSA • II FPS 1/19 • ORD: art. 70  
2018-09-24 • NSA • II FPS 1/18 • NIER: art. 3  
2018-02-26 • NSA • I FPS 6/17 • ORD: art. 17  
2017-03-07 • TSUE • C-390/15 • VAT: art. 41 • RPO  
2017-03-06 • NSA • I FPS 7/16 • UKS: art. 10  
2016-12-06 • TK • SK 7/15 • AKC: art. 65  
2016-05-23 • NSA • II FPS 1/16 • CIT: art. 17a; PIT: art. 23a  
2015-10-28 • TK • K 21/14 • PIT: art. 27  
2015-10-26 • NSA • I FPS 2/15 • ORD: art. 54  
2015-10-26 • NSA • I FPS 3/15 • VAT: art. 89a  
2015-10-12 • NSA • I FPS 1/14 • VAT: art. 89  
2015-06-09 • MF • Dz.Urz.MF.2015.41 • VAT: art. 15  
2015-02-12 • TK • SK 14/12 • AKC 2004: art. 65  
2014-11-17 • NSA • II FPS 3/14 • PIT: art. 22  
2014-07-29 • TK • P 49/13 • PIT: art. 20  
2014-02-17 • NSA • II FPS 8/13 • PIT: art. 14  
2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.47 • PIT art. 21  
2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.46 • PIT art. 14  
2013-11-18 • NSA • II FPS 2/13 • NIER: art. 2  
2013-10-31 • MF • Dz.Urz.MF.2013.38 • CIT art. 17  
2013-10-21 • NSA • I FPS 5/13 • VAT: art. 42  
2013-08-08 • MF • Dz.Urz.MF.2013.27 • VAT art. 19  
2013-07-18 • TK • SK 18/09 • PIT: art. 20  
2013-07-10 • MF • Dz.Urz.MF.2013.25 • PIT art. 21  
2013-07-04 • TK • P 7/10 • ORD: art. 81b  
2013-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2013.17 • VAT art. 86  
2013-06-04 • TK • P 43/11 • PSD: art. 4a  
2013-05-20 • NSA • II FPS 6/12 • PIT: art. 8  
2013-05-16 • TSUE • C-169/12 • VAT: art. 19 • TNT Express Worldwide  
2012-12-07 • MF • Dz.Urz.MF.2012.57 • PIT art. 21  
2012-10-02 • MF • Dz.Urz.MF.2012.48 • ORD: art. 70  
2012-07-17 • TK • P 30/11 • ORD: art. 70  
2012-05-11 • MF • Dz.Urz.MF.2012.24 • CIT: art. 5; PIT: art. 8  
2012-04-02 • NSA • II FPS 3/11 • PIT: art. 21  
2012-03-29 • TK • K 27/08 • PIT: art. 21  
2012-01-16 • NSA • II FPS 1/11 • CIT: art. 5  
2011-12-27 • MF • Dz.Urz.MF.2011.9.56 • PIT: art. 28  
2011-10-18 • TK • SK 2/10 • ORD: art. 54  
2011-10-07 • MF • Dz.Urz.MF.2011.8.40 • PIT: art. 21  
2011-07-05 • TK • P 36/10 • PSD: art. 16  
2011-05-02 • MF • Dz.Urz.MF.2011.4.20 • VAT: art. 17  
2010-12-22 • TSUE • C-438/09 • VAT: art. 88 • Dankowski  
2010-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2010.14.61 • VAT: art. 86  
2010-11-17 • TK • SK 23/07 • AKC z 2004 r.  
2010-11-08 • NSA • I FPS 3/10 • VAT: art. 29  
2010-10-07 • TSUE • C-222/09 • VAT: art. 27 • Kronospan Mielec  
2010-09-30 • TSUE • C-395/09 • VAT 1993: art. 25 • Oasis East  
2010-09-07 • TK • P 94/08 • AKC 2004 r.  
2010-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2010.7.34 • VAT: art. 28  
2010-02-22 • MF • Dz.Urz.MF.2010.3.14 • PCC: art. 6  
2009-11-12 • TSUE • C-441/08 • PCC: art. 1 • Elektrownia Pątnów II  
2009-11-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.14.82 • ORD: art. 70  
2009-07-16 • TK • K 36/08 • VAT: art. 111  
2009-07-13 • NSA • I FPS 3/09 • AKC 1993: art. 37  
2009-07-07 • TK • SK 49/06 • AKC 2004 r.  
2009-06-29 • NSA • I FPS 7/08 • VAT 1993: art. 19  
2009-05-26 • TK • P 58/07 • AKC z 2004 r.  
2009-03-30 • NSA • II FPS 8/09 • ORD: art. 17  
2009-03-30 • NSA • II FPS 5/08 • PSD: art. 4

2009-03-10 • TK • P 80/08 • ORD: art. 75  
2009-03-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.4.31 • ORD: art. 78  
2009-02-23 • NSA • I FPS 5/08 • VAT 1993: art. 21  
2009-02-13 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.27 • VAT: art. 86  
2009-02-12 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.26 • ORD: art. 56  
2009-01-08 • TK • P 6/07 • VAT z 1993 r.  
2009-01-06 • TK • SK 22/06 • VAT z 1993 r.  
2008-12-22 • TSUE • C-414/07 • VAT: art. 86 • Magoora  
2008-11-04 • NSA • I FPS 2/08 • ORD: art. 14b  
2008-09-04 • MF • Dz.Urz.MF.2008.10.79 • VAT: art. 97  
2008-07-17 • TSUE • C-426/07 • AKC 2004: art. 75 • Krawczyński  
2008-07-10 • TSUE • C-25/07 • VAT: art. 87 • Sosnowska  
2008-06-17 • TK • K 8/04 • UKS: art. 7b  
2008-02-19 • MF • Dz.Urz.MF.2008.2.18 • PIT: art. 21

## Część I. Tezy



## Kwalifikowanie niepublicznych ZOZ-ów jako podatników CIT



2013-10-31 • MF • Dz.Urz.MF.2013.38 • CIT art. 17

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mógł korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

## Dochody akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej



2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.46 • CIT: art. 5; PIT art. 8

Kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi niebędącemu komplementariuszem (osobie fizycznej, osobie prawnej) i wypłaconej dywidendy stanowi przychód takiego akcjonariusza uzyskany z działalności gospodarczej. Przy określaniu daty uzyskania tego przychodu zastosowanie znajdują zatem postanowienia art. 14 ust. 1i updog oraz art. 12 ust. 3e updog, zgodnie z którymi, za datę uzyskania przychodu uważa się dzień otrzymania zapłaty (w tym przypadku - dywidendy).



2013-05-20 • NSA • II FPS 6/12 • PIT: art. 8

1. Przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej.
2. W świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy.



2012-05-11 • MF • Dz.Urz.MF.2012.24 • CIT: art. 5; PIT: art. 8

*Interpretacja uznana za nieaktualną w interpretacji MF z 2013-11-25*

Z datą podjęcia uchwały przez walne zgromadzenie spółki komandytowo-akcyjnej o wypłacie dywidendy albo - jeżeli określony został dzień dywidendy - w tym dniu, przychód akcjonariusza z tytułu udziału w zysku takiej spółki staje się jego przychodem należnym, podlegającym z tą datą - stosownie do art. 5 updog oraz art. 5b ust. 2 i art. 8 updog - połączeniu z pozostałymi przychodami, o których mowa w art. 12 updog oraz art. 10 ust. 1 pkt 3 updog.

Stosownie więc do przepisów obu tych ustaw - kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi (osobie fizycznej, osobie prawnej) dywidendy, na podstawie uchwały o podziale zysku tej spółki, stanowi przychód z działalności gospodarczej, od którego należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, stosownie do art. 25 updog oraz art. 44 ust. 1 pkt 1 updog za miesiąc, w którym go uzyskano.



2012-01-16 • NSA • II FPS 1/11 • CIT: art. 5

W stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

## Minimum podatkowe (kwota zmniejszająca podatek)



2015-10-28 • TK • K 21/14 • PIT: art. 27

Art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

## Odliczanie od przychodu wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych



2014-11-17 • NSA • II FPS 3/14 • PIT: art. 22

Obecnie zob. art. 22 ust. 1m

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

## Odpłatne zbycie nieruchomości do 2006 r.



2011-12-27 • MF • Dz.Urz.MF.2011.9.56 • PIT: art. 28

Termin przedawnienia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (14 dni od dokonania odpłatnego zbycia) i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe.



## Opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł



2014-07-29 • TK • P 49/13 • PIT: art. 20

Art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.



2013-07-18 • TK • SK 18/09 • PIT: art. 20

1. Art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. jest zgodny z Konstytucją RP,

2. Art. 20 ust. 3 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

3. Art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

## Ulga meldunkowa



2012-04-02 • NSA • II FPS 3/11 • PIT: art. 21

Tak zwana ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim zakresem nie tylko przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, ale także gruntu, na którym budynek ten został posadowiony.



2011-10-07 • MF • Dz.Urz.MF.2011.8.40 • PIT: art. 21

Ulga meldunkowa ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków, nawet wówczas, gdy warunek zameldowania spełnia tylko jeden z małżonków.

Wystarczające dla skorzystania z ulgi meldunkowej przez oboje małżonków jest złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia przez małżonka spełniającego te warunki.



2008-02-19 • MF • Dz.Urz.MF.2008.2.18 • PIT: art. 21

Do 12-miesięcznego okresu zameldowania podatnika na pobyt stały wlicza się okres zameldowania zarówno przed 1 stycznia 2007 r., jak i przed datą nabycia nieruchomości lub prawa.

## Zbycie środka trwałego przez przedsiębiorcę - osobę fizyczną



2014-02-17 • NSA • II FPS 8/13 • PIT: art. 14

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy.

## Zwolnienie z PIT alimentów ustalonych ugodą sądową



2012-03-29 • TK • K 27/08 • PIT: art. 21

Art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588), w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

## Zwolnienie z PIT dochodów żołnierzy z lat 2005-2010 z tytułu pełnienia służby poza granicami państwa



2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.47 • PIT art. 21

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 ma zastosowanie do żołnierzy pełniących wojskową służbę za granicą, jeżeli realizowali cele, o których mowa w tym przepisie, niezależnie od tego, czy wchodzili w skład jednostki użytej poza granicami kraju.

## Zwolnienie z PIT stypendiów



2012-12-07 • MF • Dz.Urz.MF.2012.57 • PIT art. 21

Art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy może mieć zastosowanie również do stypendiów naukowych przyznanych na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy o zasadach finansowania nauki.

### **Zwolnienie z PIT wynagrodzenia z tytułu ustanowienia służebności przesyłu**



2013-07-10 • MF • Dz.Urz.MF.2013.25 • PIT art. 21

*Interpretacja uznana za nieprawidłową w interpretacji z 2014-05-21*

Wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT, a zatem podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT jako przychód z innych źródeł, o którym mowa art. 20 ust. 1 ustawy PIT.

### Zmiana leasingodawcy a weryfikacja umowy najmu



2016-05-23 • NSA • II FPS 1/16 • CIT: art. 17a; PIT: art. 23

Zmiana leasingodawcy poprzez zbycie i nabycie przez inny podmiot przedmiotu trwającej umowy leasingu nie uzasadnia przeprowadzania z tego tylko powodu weryfikacji tej umowy na podstawie art. 17a pkt 1 i 2 oraz art. 17b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r.

## Brak dowodów potwierdzających WDT



2013-10-21 • NSA • I FPS 5/13 • VAT: art. 42

W świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i 13 ustawy o podatku od towarów i usług podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej.

## Komornik jako podatnik VAT



2015-06-09 • MF • Dz.Urz.MF.2015.41 • VAT: art. 15

*Nastąpiła zmiana wykładni - zob. 2019-04-15 MF*

**Wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych.**

## Korekta VAT po zakończeniu kontroli podatkowej



2013-07-04 • TK • P 7/10 • ORD: art. 81b

Art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r., w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do dokonania korekty deklaracji, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

## Miejsce opodatkowania usług inżynierskich



2010-10-07 • TSUE • C-222/09 • VAT: art. 27 • Kronospan Mielec

Świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako "usługi inżynierów" w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388.

## Odliczanie VAT od nabycia usług z rajów podatkowych



2010-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2010.14.61 • VAT: art. 86

Do importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w krajach wymienionych w załączniku nr 5 do ww. ustawy, stosuje się, właściwe dla importu usług, zasady odliczania podatku określone w art. 86 ustawy, bez uwzględnienia ograniczenia, o którym mowa w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy.



2010-09-30 • TSUE • C-395/09 • VAT 1993: art. 25 • Oasis East

Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych - mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim - które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako "raje podatkowe".

## Odliczanie VAT od wydatków na samochody osobowe



2013-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2013.17 • VAT art. 86

Podatnikom, których przedmiotem działalności jest odprzedaż pojazdów samochodowych, w przypadku nabycia pojazdów, które nie zostają od razu sprzedane lecz czasowo służą w charakterze pojazdów demonstracyjnych/testowych, przysługuje w odniesieniu do tych pojazdów odliczenie podatku od towarów i usług w pełnej wysokości.



2009-03-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.4.31 • ORD: art. 78

W przypadku złożenia wniosku przed opublikowaniem sentencji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym UE oprocentowanie nadpłaty przysługuje za okres od dnia jej powstania (stosownie do art. 73 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) do dnia jej zwrotu, analogicznie do przepisu art. 78 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej.



2009-02-13 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.27 • VAT: art. 86

Podatnicy, którzy spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia uwzględniającej odliczenie podatku naliczonego, mogą, lecz nie mają obowiązku jej dokonywania. Podatnik, który nie dokonał korekty, pozostając tym samym przy rozliczeniach wynikających z obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ma prawo, jeżeli zaliczył wydatki związane z nieodliczonym podatkiem naliczonym w koszty uzyskania przychodów, do utrzymywania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów.



2008-12-22 • TSUE • C-414/07 • VAT: art. 86 • Magoora

Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli - co winien ocenić sąd krajowy - te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. W tym względzie pojęcie 'prawo krajowe' w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do krajowego systemu odliczenia podatku od wartości dodanej obowiązującego i rzeczywiście stosowanego w chwili wejścia w życie dyrektywy. Klauzula 'standstill' przewidziana w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Artykuł ten w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

## Odliczanie VAT z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany



2010-12-22 • TSUE • C-438/09 • VAT: art. 88 • Dankowski

1. Artykuł 18 ust. 1 lit. a oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b, a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.

2. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.



2009-06-29 • NSA • I FPS 7/08 • VAT 1993: art. 19

W świetle art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w związku z § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia MF z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, gdy wynika on z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług.

## Odwrotne obciążenie - złom



2011-05-02 • MF • Dz.Urz.MF.2011.4.20 • VAT: art. 17

Przez złom dla potrzeb stosowania art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług należy rozumieć złom metali, w tym złom stalowy (wsadowy i niwsadowy), żeliwny i metali nieżelaznych, jak również złom metali szlachetnych.

W cel przyjętej w art. 17 ust. 1 pkt 7 cyt. ustawy regulacji wpisuje się również obrót zużyтыми akumulatorem i ołowowymi lub ich częściami, zaliczanymi, zgodnie z normą europejską nr PN-EN 14057:2003, mającą status Polskiej Normy, do złomu.

## Stawka VAT dla ebooków



2017-03-07 • TSUE • C-390/15 • VAT: art. 41 • RPO

Odmienne traktowanie wynikające z art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, pomiędzy dostawą książek cyfrowych drogą elektroniczną a dostawą książek na wszystkich nośnikach fizycznych, należy uznać za należyte uzasadnione.

## Stawka VAT dla usług nabywanych ze środków pomocy zagranicznej



2009-01-06 • TK • SK 22/06 • VAT z 1993 r.

§ 68a ust. 1 rozporządzenia MF z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do czasu jego uchylecia z dniem 1 stycznia 1998 r. w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0% od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej:

a) jest zgodny z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, a także z art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym,

b) nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

## Ubezpieczenie przedmiotu leasingu



2010-11-08 • NSA • I FPS 3/10 • VAT: art. 29

Nastąpiła zmiana wykładni - zob.:

2013-06-26 • MF • Dz.Urz.MF.2013.22 • VAT: art. 43

2013-01-17 • TSUE • C-224/11 • VAT: art. 43 • BGŻ Leasing

W świetle art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszt ubezpieczenia przedmiotu leasingu.

## Ulga na złe długi a postępowanie upadłościowe wobec dłużnika



2015-10-26 • NSA • I FPS 3/15 • VAT: art. 89

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego.

## Usługi transportowe



2013-08-08 • MF • Dz.Urz.MF.2013.27 • VAT art. 19

W przypadku określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług transportowych i spedycyjnych, stosownie do przepisu art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT, faktury dokumentujące świadczenie usług transportowych i spedycyjnych powinny być wystawiane nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Natomiast w przypadku określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług transportowych i spedycyjnych stosownie do przepisu art. 19 ust. 4 ustawy o VAT faktury dokumentujące świadczenie usług transportowych powinny być wystawiane nie później niż 7. dnia od dnia wykonania usługi.



2013-05-16 • TSUE • C-169/12 • VAT: art. 19 • TNT Express Worldwide

Artykuł 66 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.



2010-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2010.7.34 • VAT: art. 28

Ponieważ z posiadanych informacji wynika, że od polskich podmiotów, świadczących okazjonalne usługi przewozu osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium Polski, państwa trzecie nie pobierają podatku lub opłat o podobnym charakterze z tytułu świadczenia tych usług, zatem § 34 ust. 2 ww. rozporządzenia MF z dnia 24 grudnia 2009 r. ma zastosowanie do wszystkich podmiotów wykonujących na terytorium Polski okazjonalny przewóz osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państw trzecich, tzn. w odniesieniu do tych przewozów ww. podmioty nie obliczają i nie wpłacają podatku od towarów i usług.

## Zwolnienie z obowiązku stosowania kas rejestrujących



2009-07-16 • TK • K 36/08 • VAT: art. 111

Art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## Zwrot VAT



2009-02-23 • NSA • I FPS 5/08 • VAT 1993: art. 21

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym pojęcie "różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym", odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego.



2008-09-04 • MF • Dz.Urz.MF.2008.10.79 • VAT: art. 97

Zwrotu różnicy podatku podatnikom zarejestrowanym jako podatnicy VAT UE rozpoczynającym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz podatnikom, którzy rozpoczęli wykonywanie takich czynności w okresie krótszym niż 12 miesięcy, należy dokonywać na ogólnych zasadach określonych w art. 87 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, bez konieczności złożenia przez podatnika kaucji, o której mowa w art. 97 ust. 7 tej ustawy.



2008-07-10 • TSUE • C-25/07 • VAT: art. 87 • Sosnowska

1) Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych sprzeciwia się co do zasady przepisom krajowym, takim jak badane w sprawie przed sądem krajowym, które są nieproporcjonalne i jako takie podważają stosowanie podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności prawa do odliczenia.

2) Zasad określonych w przepisach krajowych, takich jak badane w sprawie przed sądem krajowym, nie można uważać za środki specjalne mające na celu zapobieżenie pewnym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 dyrektywy 77/388, jeżeli nie zastosowano specjalnej procedury przewidzianej wyraźnie w art. 27 tej dyrektywy.

## **Zwrot VAT na rzecz zakładów pracy chronionej**



2009-01-08 • TK • P 6/07 • VAT z 1993 r.

Art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100 ze zm.) jest zgodny z Konstytucją RP.

## **Zwrot VAT podmiotom z państw trzecich**



2015-10-12 • NSA • I FPS 1/14 • VAT: art. 89

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), którzy nadal pozostawali zarejestrowani w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na zasadach wynikających z art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisów rozporządzenia MF z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.).

## Akcyza od oleju opałowego



2016-12-06 • TK • SK 7/15 • AKC z 2004 r.: art. 65

1. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

2. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym powołanej w punkcie 1, rozumiany w ten sposób, że pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia MF z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

3. § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2 jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

4. § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.



2015-02-12 • TK • SK 14/12 • AKC 2004: art. 65

§ 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.



2010-11-17 • TK • SK 23/07 • AKC z 2004 r.

§ 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia MF z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655 ze zm.) są zgodne z Konstytucją RP.



2010-09-07 • TK • P 94/08 • AKC 2004 r.

- § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.);

- § 6 ust. 5 rozporządzenia MF z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196)

- § 4 ust. 5 rozporządzenia MF z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.)

są zgodne z Konstytucją RP.

*zob. obecnie: 2014-02-11 • TK • P 24/12 • AKC: art. 89*

## Akcyza od samochodów osobowych



2009-07-07 • TK • SK 49/06 • AKC 2004 r.

- § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia MF z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm.);

- § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia MF z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197 ze zm.);

- § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia MF z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.)

w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym

są niezgodne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.



2008-07-17 • TSUE • C-426/07 • AKC 2004: art. 75 • Krawczyński

1. Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu opodatkowującemu każdą sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

2. Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu



opodatkowującemu każdą sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy krajowe uregulowanie ma takie skutki

## **Sprzedaż papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną**



2009-07-13 • NSA • I FPS 3/09 • AKC 1993: art. 37

W stanie prawnym obowiązującym w latach 2001-2003 podatnicy podatku akcyzowego dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia MF z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) oraz w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia MF z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w przypadku nabycia tych papierosów od organów egzekucyjnych.

## **Wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów akcyzowych**



2009-05-26 • TK • P 58/07 • AKC z 2004 r.

§ 8 rozporządzenia MF z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668 ze zm.) jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym, z art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji RP.

## Odliczanie od podstawy opodatkowania pożyczek udzielonych spółce przez wspólnika



2010-02-22 • MF • Dz.Urz.MF.2010.3.14 • PCC: art. 6

Odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub odpowiednio zwolnieniu od tego podatku podlegają także kwoty pożyczek udzielonych spółce kapitałowej przez wspólnika, opodatkowane przed dniem 1 maja 2004 r., jeżeli konwertowane są na kapitał zakładowy spółki po tym dniu.



2009-11-12 • TSUE • C-441/08 • PCC: art. 1 • Elektrownia Pątnów II

Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem państwa członkowskiego do UE dnia 1 maja 2004 r. na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

## Termin do zgłoszenia nabycia od osoby najbliższej



2013-06-04 • TK • P 43/11 • PSD: art. 4a

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jest niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji RP zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

## Ulga mieszkaniowa dla osoby z III grupy sprawującej opiekę nad spadkodawcą



2011-07-05 • TK • P 36/10 • PSD: art. 16

Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn w zakresie, w jakim nie uwzględnia ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy z 28 lipca 1983 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

## Zwolnienie nabycia zakładu



2009-03-30 • NSA • II FPS 5/08 • PSD: art. 4

W stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

## Opodatkowanie nieruchomości wspólnej do 2015 r.



2018-09-24 • NSA • II FPS 1/18 • NIER: art. 3

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma zastosowanie również w sytuacji, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu.

## Wyłączenie z opodatkowania obiektów drogowych



2013-11-18 • NSA • II FPS 2/13 • NIER: art. 2

Zasada związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, uregulowana w art. 21 ust. 1 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, nie miała decydującego znaczenia dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., budowli dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o którym mowa w wymienionym przepisie, w przypadku braku w tej ewidencji odpowiedniego oznaczenia symbolem "dr".

## Przedawnienie

### Przerwanie biegu przedawnienia ze względu na upadłość



2019-06-03 • NSA • II FPS 1/19 • ORD: art. 70

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. ogłoszenie upadłości podatnika po upływie terminu płatności podatku dochodowego od osób prawnych, a przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, nie skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

### Zawiadamianie o zawieszeniu biegu przedawnienia



2012-10-02 • MF • Dz.Urz.MF.2012.48 • ORD: art. 70

1. Zawiadomienia powinny być skierowane do podatników, których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu oraz nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia na mocy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, bez względu na datę wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub datę jego zakończenia.
2. W zawiadomieniu organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do poinformowania o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.
3. Zawiadomienie powinno być doręczone podatnikowi nie później niż przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.
4. W zawiadomieniu należy podać informację o dalszym biegu terminu przedawnienia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, po upływie okresu zawieszenia, jeżeli postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało wszczęte i prawomocnie zakończone przed upływem terminu przedawnienia.
5. Organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, powinny uzyskiwać od organów prowadzących postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe informacje o wszczęciu oraz prawomocnym zakończeniu tych postępowań.
6. Zawiadomienie stosuje się również, gdy w sprawie danego zobowiązania podatkowego nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub czynności sprawdzające.
7. Na mocy art. 71 Ordynacji podatkowej powyższe należy stosować odpowiednio do płatników lub inkasentów.

### Zawieszenie biegu przedawnienia w związku z postępowaniem karnym



2012-07-17 • TK • P 30/11 • ORD: art. 70

Skutkiem tego wyroku było dodanie art. 70c ord.

Art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

### Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązań powstałych przed 1 września 2005 r.



2009-11-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.14.82 • ORD: art. 70

Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem 1 września 2005 r., w przypadku których przed tym dniem nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia, biegnie na nowo od dnia następującego po dniu zastosowania środka egzekucyjnego.

## Odsetki od zaległości podatkowych

### Nienaliczanie odsetek w sytuacji przekazania sprawy do ponownego rozpoznania



2015-10-26 • NSA • I FPS 2/15 • ORD: art. 54

Artykuł 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy tak rozumieć, że w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego

rozpoznania, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej należy liczyć - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.

## Nienaliczanie odsetek w związku z wydłużeniem kontroli skarbowej



2011-10-18 • TK • SK 2/10 • ORD: art. 54

Art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji podatkowej, jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP.

## Wejście w życie obniżonej stawki odsetek za zwłokę



2009-02-12 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.26 • ORD: art. 56

I. Uregulowania art. 56 § 1a Ordynacji podatkowej mają zastosowanie do korekt deklaracji złożonych po dniu 1 stycznia 2009 r. i nie obejmują korekt deklaracji złożonych przed tym dniem.

II. Nowy przepis art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej po dniu 1 stycznia 2009 r.

## Pozostałe zagadnienia

### Kontrola skarbowa



2017-03-06 • NSA • I FPS 7/16 • UKS: art. 10

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 30 lipca 2010 r. do dnia 28 lutego 2017 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł, na podstawie art. 10 ust. 3 w związku z ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, udzielić zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczenia dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej, stosownie do art. 10 ust. 2 pkt 11 tej ustawy.



2008-06-17 • TK • K 8/04 • UKS: art. 7b

1. Art. 7b ustawy o kontroli skarbowej jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.

2. Art. 36e ust. 2 pkt 4 ustawy powołanej w punkcie 1 nie jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

### Właściwość organów podatkowych



2018-02-26 • NSA • I FPS 6/17 • ORD: art. 17

W świetle art. 26 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia postępowania kontrolnego był zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tego postępowania, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę podatnika.



2009-03-30 • NSA • II FPS 8/09 • ORD: art. 17

Włączenie podatników, wymienionych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c ustawy o urzędach i izbach skarbowych w brzmieniu ustalonym przez art. 15 ustawy z 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, do danej kategorii podatników, o których mowa w art. 5a ust. 1 pkt 1 cytowanej ustawy o urzędach i izbach skarbowych, nastąpiło z chwilą zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 5 ust. 9b lit. c, nie wcześniej jednak niż dnia 1 stycznia 2004 r. Zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla tych podatników nastąpiła zatem najwcześniej z dniem 1 stycznia 2005 r.

### Wydanie interpretacji podatkowej w terminie 3 miesięcy



2008-11-04 • NSA • I FPS 2/08 • ORD: art. 14b

W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie "niewydanie postanowienia", użyte w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu.

*zob. obecnie:*

*2014-09-25 • TK • K 49/12 • ORD: art. 14o*

*2009-12-14 • NSA • II FPS 7/09 • ORD: art. 14o*

## **Zwrot nadpłaty na rzecz wspólników rozwiązanej spółki cywilnej**



*2009-03-10 • TK • P 80/08 • ORD: art. 75*

Art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

## Część II. Zestawienie chronologiczne tekstów z uzasadnieniami





2019-06-03 • NSA • II FPS 1/19 • ORD: art. 70



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 3 czerwca 2019 r.

II FPS 1/19

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski.

Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (spr.), Izabela Najda-Ossowska (współsprawozdawca), Adam Bącal, Tomasz Kolanowski, Małgorzata Niezgódka-Medek, Tomasz Zborzyński, Protokolant Ewelina Wołosiak,

Dnia 3 czerwca 2019 r. Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 3 czerwca 2019 r. z udziałem: prokuratora Prokuratury Okręgowej w Toruniu P. S., delegowanego do Prokuratury Krajowej, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz Fundacji P., zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 26 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 3309/18, w sprawie ze skarg kasacyjnych: E. S.A. z siedzibą w W. oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 424/18 w sprawie ze skargi E. S.A. z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 grudnia 2013 r., nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 r., w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 1302) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.:

"Czy w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r. ogłoszenie upadłości podatnika po upływie terminu płatności podatku dochodowego od osób prawnych, a przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. ogłoszenie upadłości podatnika po upływie terminu płatności podatku dochodowego od osób prawnych, a przed końcem roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności tego podatku, nie skutkowało przerwaniem biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.).**

Zgłoszono zdanie odrębne

2018-09-24 • NSA • II FPS 1/18 • NIER: art. 3



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 24 września 2018 r.

II FPS 1/18

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski. Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Bogusław Dauter, Jan Grzęda (współsprawozdawca), Andrzej Jagiełło, Krzysztof Winiarski, Tomasz Zborzyński.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 24 września 2018 r. z udziałem prokuratora Prokuratury Okręgowej w Krakowie M. C., delegowanego do Prokuratury Krajowej zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 19 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 1947/16, w sprawie ze skargi kasacyjnej W. sp. z o.o. z siedzibą we W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 208/16 w sprawie ze skargi W. sp. z o.o. z siedzibą we W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie z dnia 21 stycznia 2016 r., nr (...) w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2015 r., w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1369) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: tj.: "Czy w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.) będzie miał zastosowanie w przypadku, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu, czy też niezbędne jest, aby lokale te stanowiły własności więcej niż jednego podmiotu?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.) ma zastosowanie również w sytuacji, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu.**

### UZASADNIENIE

1. Postanowieniem z dnia 19 kwietnia 2018 r. o sygn. II FSK 1947/16, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej W. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 kwietnia 2016 r. o sygn. I SA/Rz 208/16, w sprawie ze skargi skarżącej na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie (dalej: organ odwoławczy) z dnia 21 stycznia 2016 r. o nr (...) w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2015 r., postanowił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.; dalej: p.p.s.a.) przedstawić składowi siedmiu sędziów NSA do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj. czy w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.; dalej: u.p.o.l.) będzie miał zastosowanie w przypadku, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu, czy też niezbędne jest, aby lokale te stanowiły własność więcej niż jednego podmiotu? Postanowienie jest dostępne (podobnie, jak inne cytowane w uzasadnieniu orzeczenia) na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

2. Wyrok WSA w Rzeszowie (Sądu pierwszej instancji) i przedstawiony przez ten Sąd tok postępowania przed organami podatkowymi:

2.1. Wyrokiem z dnia 14 kwietnia 2016 r. o sygn. I SA/Rz 208/16, WSA w Rzeszowie oddalił skargę skarżącej na decyzję organu odwoławczego z dnia 21 stycznia 2016 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2015 r. Relacjonując przebieg postępowania przed organami podatkowymi WSA w Rzeszowie podał, że Prezydent Miasta R. (dalej: organ pierwszej instancji) decyzją z dnia 18 września 2015 r. określił skarżącą wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2015 r. w kwocie 818.722 zł. Powołując argumentację zawartą w rozstrzygnięciu w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2014 r. stwierdził, że fakt wyodrębnienia w budynku o powierzchni 30.772 m<sup>2</sup>, położonym na gruncie o powierzchni 28.128 m<sup>2</sup>, dwóch lokali o powierzchni 24,6 m<sup>2</sup> oraz 79 m<sup>2</sup> na rzecz dotychczasowego właściciela, nie skutkuje naliczeniem podatku od nieruchomości w stosunku do pozostałej części budynku oraz gruntu na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. do obliczania podatku nie stosuje się ułamka wynikającego ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu w stosunku do powierzchni użytkowej całego budynku. Zdaniem organu pierwszej instancji, zastosowanie art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. jest możliwe, jeżeli nieruchomość znajduje się we współwłasności co najmniej dwóch podmiotów. Przepisy te nie mają zastosowania do sytuacji, w której właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) jest jednocześnie właścicielem pozostałej części budynku.

2.2. Po rozpoznaniu odwołania skarżącej, organ odwoławczy decyzją z dnia 21 stycznia 2016 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącej, że dla wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. istnienie współwłasności jest bez znaczenia. Zauważył, że stosowanie art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. ograniczono do sytuacji współwłasności nieruchomości, która w rozstrzyganej sprawie nie wystąpiła. W sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali, które stanowią własność jednego podmiotu oraz gdy pozostała część nieruchomości stanowi także własność tej samej osoby, to właściciel obciążony jest podatkiem od całej nieruchomości budynkowej i gruntowej na zasadach ogólnych i nie ma podstaw do stosowania zasad opodatkowania przewidzianych w art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

2.3. Na ww. decyzję skarżąca wniosła skargę do WSA w Poznaniu, w której zawarła wniosek o uchylenie zaskarżonej decyzji

i umorzenie postępowania, a także o zasądzenie kosztów postępowania. Zaskarżonemu rozstrzygnięciu zarzuciła naruszenie prawa materialnego, tj.:

1)art. 3 ust. 5 u.p.o.l. przez jego niezastosowanie wskutek błędnej wykładni polegającej na przyjęciu, że znajduje on zastosowanie jedynie w sytuacji występowania współwłasności gruntu oraz części budynku konstytuowanej przez wielość podmiotów, którym przysługuje własność nieruchomości lokalowych, podczas gdy prawidłowa wykładnia winna prowadzić do wniosku o konieczności zastosowania go również do sytuacji, gdy odrębna własność lokali przysługuje tylko jednej osobie;

2)art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w związku z art. 195 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.; dalej: k.c.) przez błędną wykładnię i wadliwe przyjęcie, że pojęcie współwłasności, o którym mowa w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. powinno być wykładane zgodnie z art. 195 k.c., podczas gdy prawidłowa wykładnia wyklucza taką możliwość oraz błędne zastosowanie art. 195 k.c. do stanu faktycznego, w którym dochodzi do ustanowienia odrębnej własności lokali;

3)art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w związku z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.; dalej: u.w.l.) przez błędną wykładnię i przyjęcie, że w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. mowa jest o współwłasności regulowanej w przepisach Kodeksu cywilnego;

4)art. 3 ust. 1 u.w.l. przez błędną wykładnię i przyjęcie, że ustawodawca nie reguluje nim kwestii współwłasności nieruchomości wspólnej i w rezultacie niewłaściwe uznanie, że w przypadku występowania tylko jednego właściciela wszystkich nieruchomości lokalowych nie dochodzi do powstania współwłasności nieruchomości wspólnej, podczas gdy już tylko gramatyczna wykładnia wskazanego przepisu wyklucza prawidłowość tego wniosku;

5)art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1983 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.; dalej: u.k.w.h.) przez jego niezastosowanie i przyjęcie, przy braku dowodów przeciwnych, że organy podatkowe nie są związane wynikającym z ksiąg wieczystych domniemaniem, iż skarżącej przysługuje udział w nieruchomości wspólnej (współwłasności) i dowolne, wbrew treści księgi wieczystej przyjęcie, że współwłasność taka nie powstała.

2.4. W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie, wniósł o jej oddalenie.

2.5. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalając skargę podkreślił, że zasadnicza kwestia rozpatrywanej sprawy sprowadza się do wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w aspekcie prawnopodatkowych skutków wyodrębnienia lokali przez właściciela budynku (nieruchomości). Podał, że art. 3 ust. 5 u.p.o.l. reguluje problematykę opodatkowania tzw. części wspólnej nieruchomości i gruntu w sytuacji, gdy w budynku wyodrębniono lokale w sensie prawnym, a więc ustanowiono odrębną własność lokali w myśl ustawy o własności lokali. Przepis ten dotyczy sytuacji, gdy wyodrębniono własność lokali, zaś część wspólna budynku i grunt pozostają we współwłasności. Stanowi przy tym regulację kompletną w zakresie opodatkowania części wspólnych w takiej sytuacji i wykładnia pojęć w nim użytych może być stosowana w zgodzie z innymi regulacjami (np. Kodeksu cywilnego), tylko w sytuacji, gdy prawo podatkowe nie zawiera definicji własnych. Ponieważ prawo podatkowe nie zawiera definicji odrębnej własności lokali oraz współwłasności, pojęcia te muszą być wykładane w zgodzie z regulacjami je tworzącymi, czyli zgodnie z art. 2 ust. 1-6 u.w.l., zaś ustanowienie odrębnej własności lokalu zgodnie z art. 7 i n.u.w.l., co skutkuje przyjęciem, że wyodrębnienie lokalu może nastąpić również w drodze jednostronnej czynności prawnej, w sytuacji gdy dotychczasowy właściciel nieruchomości ustanawia w niej odrębną własność lokalu dla siebie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie podkreślił, że obie te regulacje wskazują - nie współwłasność części wspólnej nieruchomości - a udział w nieruchomości wspólnej. Pojęcia te różnią się od siebie - udział w nieruchomości wspólnej jest pojęciem odrębnym od udziału we współwłasności. Na takie zdefiniowanie wzajemnej zależności tych pojęć wskazuje również zmiana w przepisach ustawy o własności lokali, która nastąpiła z dniem 26 września 1997 r. na mocy ustawy o zmianie ustawy o własności lokali z dnia 22 sierpnia 1997 r. (Dz. U. Nr 106, poz. 682). Przed zmianą przepis ten stanowił, że w razie wyodrębnienia własności lokali grunt oraz wszelkie części wspólne budynku stanowią współwłasność w częściach ułamkowych właścicieli lokali. Ustawa odwołuje się więc wprost do współwłasności części wspólnych nieruchomości. W zmienionym przepisie zrezygnowano z tego pojęcia i odwołano się jedynie do udziału w części wspólnej. W ocenie WSA w Rzeszowie zmiana ta nie miała charakteru przypadkowego, lecz normatywny. Ustawodawca celowo zrezygnował z pojęcia współwłasności części wspólnej z uwagi na to, że w sytuacji gdy występuje tylko jeden właściciel wszystkich lokali nie dochodzi do powstania współwłasności. Możliwe jest tylko stwierdzenie, jaki jest udział w nieruchomości wspólnej związany z każdym wyodrębnionym lokalem. Zasadnicze znaczenie ma kwestia istnienia współwłasności. Fundamentalna definicja pojęcia współwłasności została zawarta w art. 195 k.c., który określa to pojęcie jako sytuację, w której własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. Występowanie kilku, tj. co najmniej dwóch właścicieli rzeczy, należy do istoty pojęcia współwłasności - bez wielości właścicieli współwłasność nie może występować. Takie rozumienie współwłasności należy przyjąć również na tle ustawy o własności lokali, a w konsekwencji wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w zakresie, w jakim przepis ten posługuje się pojęciem współwłasności. W ocenie WSA w Rzeszowie, ani ustawa o własności lokali, ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie tworzą własnej definicji pojęcia współwłasności, tym bardziej nie stanowią, że możliwa jest współwłasność z jednym tylko właścicielem. Dlatego też pojęcie współwłasności musi być interpretowane dla potrzeb podatkowych zgodnie ze znaczeniem, jakie nadaje mu Kodeks cywilny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie podzielił stanowisko organów podatkowych, że do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. dochodzi dopiero wtedy, gdy lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności co najmniej dwóch osób (fizycznych lub prawnych). W konsekwencji, w sytuacji, gdy wszystkie lokale znajdują się we własności tej samej osoby, nie dochodzi do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości. Cały przedmiot opodatkowania (budynek i grunt) znajduje się we własności tej samej osoby. W takim przypadku brak jest podstaw do stosowania art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Nie ma uzasadnienia inne opodatkowanie budynku pozostającego w całości we własności tej samej osoby w przypadku, gdy wyodrębniono prawnie lokale, od sytuacji gdy ich nie wyodrębniono. Uzasadnienie dla stosowania tego przepisu ma miejsce jedynie wtedy, gdy jako właściciel jednego z lokali pojawia się inny podmiot. Tylko w takiej sytuacji opodatkowanie według norm ogólnych nie byłoby możliwe, a opodatkowanie zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l. mogłoby prowadzić do rażącego pokrzywdzenia właściciela lokalu. Podkreślił, że w rozpoznawanej sprawie budynek w całości pozostaje we własności skarżącej, a w konsekwencji art. 3

ust. 5 u.p.o.l. nie ma zastosowania. Zarówno budynek, jak i grunt, na którym jest on zlokalizowany, podlega opodatkowaniu według zasad określonych w art. 3 ust. 1 u.p.o.l., tj. opodatkowaniu podlega cała powierzchnia budynku i gruntu. Tak też przyjęły organy podatkowe.

Odnosnie do zarzutu naruszenia art. 3 ust. 1 u.k.w.h. WSA w Rzeszowie stwierdził, że z przepisu tego wynika domniemanie prawne, iż prawo jawne z księgi wieczystej jest wpisane zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym. W ocenie WSA w Rzeszowie, fakt prowadzenia przez sąd wieczystoksięgowy odrębnych ksiąg wieczystych dla nieruchomości lokalowych oraz nieruchomości wspólnej - na który powołuje się skarżąca - nie ma wpływu na ocenę prawnopodatkowych skutków wyodrębnienia lokali - decydujące w niniejszej sprawie jest pozostawianie nieruchomości w całości we własności skarżącej, co wyklucza istnienie współwłasności i w konsekwencji wyłącza opodatkowanie według art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

### 3. Skarga kasacyjna.

3.1. Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Rzeszowie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosła skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika - adwokata), która zaskarżyła ten wyrok w całości. Sformułowała także wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Rzeszowie, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego, tj.

1) art. 3 ust. 5 u.p.o.l. przez jego błędną wykładnię i wadliwe przyjęcie, że przepis ten znajduje zastosowanie jedynie w sytuacji wystąpienia współwłasności gruntu oraz części budynku konstytuowanej przez wielość podmiotów, którym przysługuje własność nieruchomości lokalowych, podczas gdy wykładnia wskazanego przepisu winna prowadzić do wniosku o konieczności jego zastosowania również do sytuacji, gdy własność lokali przysługuje jednej tylko osobie;

2) art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w związku z art. 195 k.c. przez jego błędną wykładnię i wadliwe przyjęcie, że pojęcie współwłasności, o którym mowa w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. winno być wykładane zgodnie z art. 195 k.c., podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wyklucza taką możliwość, nadto błędnie zastosowano art. 195 k.c. do stanu faktycznego, w którym dochodzi do ustanowienia odrębnej własności lokali;

3) art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w związku z art. 3 ust. 1 i 2 u.w.l. przez jego błędną wykładnię i w rezultacie wadliwe przyjęcie, że współwłasność, o której mowa w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie jest przymusowym, powstającym z mocy samego prawa i niepodlegającym zniesieniu w czasie istnienia odrębnej własności lokali stosunkiem prawnym, o którym mowa w przywołanych przepisach, podczas gdy niewadliwa wykładnia przywołanych przepisów winna prowadzić do odmiennego wniosku;

4) art. 3 ust. 5 u.p.o.l. przez odmowę jego zastosowania do stanu faktycznego, w którym na danej nieruchomości znajduje się jeden lub kilka budynków, a właścicielem nieruchomości lokalowych pozostaje jeden podmiot prawa i wadliwe uznanie, że w sytuacji takiej nie dochodzi do powstania współwłasności, o której mowa w tym przepisie, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 3 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do odmiennej od powyższej konstatacji;

5) art. 3 ust. 1 u.w.l. przez jego błędną wykładnię i przyjęcie, że ustawodawca nie reguluje nim kwestii współwłasności nieruchomości wspólnej i w rezultacie niewłaściwe uznanie, że w wypadku występowania tylko jednego właściciela wszystkich nieruchomości lokalowych nie dochodzi do powstania współwłasności nieruchomości wspólnej, podczas gdy już tylko gramatyczna wykładnia wskazanego przepisu wyklucza prawidłowość takiego wniosku;

6) art. 3 ust. 1 u.p.o.l. przez jego niewłaściwe zastosowanie i wadliwe przyjęcie, że znajdzie on swe zastosowanie do opodatkowania w podatku od nieruchomości tak gruntu, jak i budynku (budynków), w sytuacji gdy na danej nieruchomości, na którą grunt ów i budynek (budynki) się składają, dochodzi do ustanowienia odrębnej własności lokali, które pozostają przedmiotem własności jednego podmiotu, a zatem prawidłowa wykładnia tego przepisu prowadzi do odmiennego wniosku, ponadto naruszenie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w związku z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. przez niezastosowanie do przywołanego w tym punkcie stanu faktycznego art. 3 ust. 5 u.p.o.l., pomimo że pozostaje on także względem art. 3 ust. 1 u.p.o.l. przepisem szczególnym;

7) art. 3 ust. 1 u.k.w.h. przez jego niezastosowanie i przyjęcie, że WSA w Rzeszowie nie był związany w sprawie wynikającym z ksiąg wieczystych domniemanem, iż skarżącej przysługuje udział w nieruchomości wspólnej (współwłasności), twierdząc przy tym, iż współwłasność taka, pomimo treści ksiąg wieczystych i domniemania stąd wynikającego, nie powstała.

3.2. Organ odwoławczy nie skorzystał z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

### 4. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

4.1. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 19 kwietnia 2018 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości koncentrujące się wokół problemu interpretacji przepisów prawa, dotyczących wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

4.2. Z mocy art. 3 ust. 5 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Wyodrębnienie lokali przez właściciela budynku (nieruchomości) zrodziło wątpliwości, czy wyżej przywołany przepis będzie miał zastosowanie w sytuacji, gdy lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że stosowanie wykładni językowej art. 3 ust. 5 u.p.o.l. powoduje, iż w sytuacji wyodrębnienia w budynku własności lokali, ciążący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy od gruntu oraz od części budynku stanowiących współwłasność nie obejmuje całej powierzchni gruntu oraz powierzchni użytkowej budynku stanowiącej współwłasność (części wspólnej).

### 4.3. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (pytanie sądowe).

4.3.1. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną skarżącej stwierdził, że w rozpoznawanej zagadnienie

obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność w sytuacji wyodrębnienia lokali na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. rozstrzygane jest w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i sądów administracyjnych niejednolicie.

4.3.2. W ramach linii orzeczniczej, prezentowanej również w zaskarżonym wyroku WSA w Rzeszowie, do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. dochodzi dopiero wówczas, gdy lokale, z których własnością wiąże się udział w nieruchomości wspólnej znajdują się we własności co najmniej dwóch podmiotów. W sytuacji, gdy wszystkie lokale znajdują się we własności tego samego podmiotu, nie dochodzi do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości, a w konsekwencji art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie będzie miał zastosowania. Uzasadniając to stanowisko podkreśla się, że ani ustawa o własności lokali, ani też ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie tworzą własnej definicji pojęcia współwłasności i nie wprowadzają modelu tej instytucji prawnej, by możliwa była współwłasność z jednym tylko właścicielem. W konsekwencji pojęcie współwłasności musi być interpretowane dla potrzeb podatkowych zgodnie ze znaczeniem, jakie nadaje mu Kodeks cywilny. Zdaniem poszczególnych składów orzekających, potwierdzeniem takiej intencji ustawodawcy jest między innymi brzmienie znowelizowanego przepisu, w którym ustawodawca celowo zrezygnował z pojęcia współwłasności części wspólnej, z uwagi na to, że w przypadku gdy występuje tylko jeden właściciel wszystkich lokali nie dochodzi do powstania współwłasności. Zwraca się uwagę, że zmiana ta nie miała li tylko charakteru przypadkowego, lecz miała charakter normatywny (por. między innymi wyroki NSA: z dnia 23 lutego 2017 r., II FSK 3084/16; z dnia 14 grudnia 2017 r., II FSK 2212/15 i z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 606/16 oraz wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 24 listopada 2016 r., I SA/Po 1082/16; WSA w Rzeszowie z dnia 2 lutego 2015 r., I SA/Rz 1074/14; z dnia 19 listopada 2015 r., I SA/Rz 925/15; z dnia 5 lipca 2016 r., I SA/Rz 428/16; WSA w Opolu z dnia 27 kwietnia 2015 r., I SA/Op 77/16; WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2015 r., I SA/Kr 902/15; WSA w Poznaniu z dnia 21 maja 2015 r., I SA/Po 155/15; WSA w Rzeszowie z dnia 13 sierpnia 2015 r., I SA/Rz 592/15).

4.3.3. W ramach drugiego nurtu orzecznictwa, prezentowanego m.in. wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 15 marca 2017 r., II FSK 497/15; z dnia 20 lipca 2017 r., II FSK 1731/15 i II FSK 453/16; z dnia 8 sierpnia 2017 r., II FSK 3220/15; z dnia 10 sierpnia 2017 r., II FSK 178/16; z dnia 14 listopada 2017 r., II FSK 2658/15; z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 3119/15, prezentowany jest pogląd przeciwny. Uznaje się, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. w sytuacji wyodrębnienia lokali znajdujących się we własności tego samego podmiotu, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej to, jaki podmiot czy podmioty są właścicielami wyodrębnionych lokali nie ma znaczenia w świetle art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Decydującą przesłanką o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, na zasadach proporcji określonej w tym przepisie, jest wyodrębnienie własności lokali. Tym samym, w sytuacji wyodrębnienia lokali bez znaczenia pozostaje fakt, że właścicielem wszystkich wyodrębnionych lokali, jak i pozostałej części nieruchomości, jest ten sam podmiot, a wyodrębnienie w budynku własności poszczególnych lokali - niekoniecznie nawet wszystkich lokali w tym budynku - powoduje, że zawsze zastosowanie znajdzie przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. i to niezależnie od sposobu ustanowienia odrębnej własności lokali. Istotne jest to, że część wspólna nieruchomości, stanowiąca współwłasność właścicieli poszczególnych lokali, powstaje zawsze w razie wyodrębnienia poszczególnych lokali, niezależnie od tego, czy te wyodrębnione lokale należą do różnych podmiotów, czy do tego samego podmiotu. Tak rozumiana współwłasność części wspólnej nieruchomości jest swoista, ale przewidziana przez ustawodawcę, który zasadnicze znaczenie dla istnienia takiej współwłasności widzi w wyodrębnieniu w danym budynku lokali, a nie w fakcie, że wyodrębnione lokale, co najmniej dwa, należą do różnych podmiotów. Jeśli ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie reguluje innych zagadnień związanych z odrębną własnością lokali, to należy przyjąć, że ustawodawca miał na uwadze regulacje zawarte w innych przepisach, w szczególności w ustawie o własności lokali i te regulacje należy uwzględniać. Stanowisko to znalazło również odzwierciedlenie w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (por. wyroki: WSA w Gliwicach z dnia 13 sierpnia 2015 r., I SA/GI 1368/14 i z dnia 13 maja 2015 r., I SA/GI 1454/14; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 lutego 2015 r., I SA/Go 4/15; WSA w Łodzi z dnia 30 marca 2015 r., I SA/Łd 1399/14; z dnia 10 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 17/15; WSA w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2015 r., I SA/Lu 260/15, WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2017 r., III SA/Wa 326/16; z dnia 27 września 2017 r., I SA/Gd 920/17; WSA w Bydgoszczy z dnia 27 października 2015 r., I SA/Bd 660/15, WSA w Gliwicach, I SA/GI 798/15; WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2016 r., III SA/Wa 1917/15).

4.3.4. Powołane wyżej rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazują na istnienie zagadnienia prawnego, budzącego poważne wątpliwości. W ocenie składu orzekającego w sprawie II FSK 1947/16 występuje w związku z tym zagadnienie prawne, uprawniające do przedstawienia tego zagadnienia poszerzonemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a.

## 5. Stanowisko Prokuratora Krajowego.

Prokurator Krajowy w piśmie z dnia 27 sierpnia 2018 r. oraz na posiedzeniu w dniu 24 września 2018 r. przedstawił stanowisko w sprawie oraz wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. będzie miał zastosowanie w przypadku, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności więcej niż jednego podmiotu.

## 6. Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje.

6.1. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. II FSK 1947/16 trafnie uznał, że kwestia czy w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. ma zastosowanie w sytuacji, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu, czy też niezbędne jest, aby lokale te stanowiły własności więcej niż jednego podmiotu, jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości. Niezgodność poglądów na powyższą kwestię rodzi bowiem rozbieżność w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych oraz poszczególnych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Stanowisko, że w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2016 r., do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. dochodzi dopiero wtedy, gdy lokale z własnością których wiąże się udział w

nieruchomości wspólnej znajdują się we własności co najmniej dwóch podmiotów zostało przyjęte i zaaprobowane w wyrokach NSA: z dnia 23 lutego 2017 r., II FSK 3084/16; z dnia 14 grudnia 2017 r., II FSK 2212/15 oraz z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 606/16. Przeciwnie stanowisko zaprezentowano w wyrokach NSA: z dnia 15 marca 2017 r., II FSK 497/15; z dnia 20 lipca 2017 r., II FSK 1731/15 i II FSK 453/16; z dnia 10 sierpnia 2017 r., II FSK 2184/15 i II FSK 178/16; z dnia 14 listopada 2017 r., II FSK 2658/15; z dnia 15 listopada 2017 r., II FSK 2874/15; z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 3119/15; z dnia 8 grudnia 2017 r., II FSK 3220/15; z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2878/17.

W świetle przywołanej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, należy stwierdzić, że na gruncie sprawy o sygn. II FSK 1947/16 zaistniały przesłanki uzasadniające wystąpienie z wnioskiem o podjęcie uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zasygnalizowanego zagadnienia. O poważnych wątpliwościach prawnych można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 p.p.s.a. będzie również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. R. Hauser, A. Kabat, Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach, "Państwo i Prawo" 2004, nr 2, s. 22).

Uwzględniając doniosłość zagadnienia prawnego przedstawionego w postanowieniu NSA z dnia 19 kwietnia 2018 r. o sygn. II FSK 1947/16, należy wziąć pod uwagę, że zagadnienie prawne stanowiące przedmiot pytania powinno być sformułowane ogólnie, w oderwaniu od okoliczności faktycznych danej sprawy w tym sensie, że nie może chodzić o sposób rozstrzygnięcia tej sprawy ani w sposób bezpośredni, ani też pośredni. Zagadnienie to nie może sprowadzać się do postawienia pytania, które wymagałoby dokonania przez skład rozpoznający to zagadnienie prawne subsumcji. Rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego nie może bowiem polegać na podciągnięciu ustalonego stanu faktycznego pod wskazany w pytaniu przepis prawa, gdyż prowadziłyby to do rozstrzygnięcia sprawy (por. postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2007 r., I FPS 1/07; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10).

Postanowienie NSA z dnia 19 kwietnia 2018 r. o sygn. II FSK 1947/16, spełnia powyższe kryterium. Jednakże ważną cechą charakterystyczną sformułowanego w tym postanowieniu pytania sądowego jest to, że dotyczy ono art. 3 ust. 5 u.p.o.l., który został zmieniony z dniem 1 stycznia 2016 r. przez art. 9 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. (Dz. U. poz. 1045) zmieniającej ustawę o podatkach i opłatach lokalnych z dniem 1 stycznia 2016 r. Zadane pytanie sądowe dotyczy wprowadzie przepisu, który został zmieniony, a zawarta w nim norma prawna ma zastosowanie tylko do przeszłych stanów faktycznych, jednakże to automatycznie nie prowadzi do wniosku o zbędności wydania uchwały przez NSA w trybie art. 187 § 1 i 2 p.p.s.a. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano wielokrotnie pogląd, że samo uchylenie bądź zmiana przepisu, który jest przedmiotem kontroli przed TK, nie stanowi jeszcze przesłanki wystarczającej dla uznania, że wystąpiła w pełni utrata mocy obowiązującej tego przepisu. Należy bowiem uznać, że przepis dalej obowiązuje, jeżeli wywołuje skutki prawne, czyli nadal możliwe jest jego zastosowanie do jakiegokolwiek sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości (por. rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 5 stycznia 1998 r., P 2/97, OTK ZU 1998/1, poz. 1, s. 6-7; z dnia 18 listopada 1998 r., SK 1/98, OTK ZU 1998/7, poz. 120, s. 677; z dnia 17 listopada 2004 r., SK 54/03, OTK ZU 2004/10/A, poz. 113; z dnia 18 września 2006 r., SK 15/05, OTK-A 2006/8, poz. 106). Zmiana brzmienia art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie zmienia okoliczności, że norma prawna, zawarta w tym przepisie, nadal wywiera skutki prawne, gdyż domaga się swojego zastosowania do przeszłych stanów faktycznych - m.in. do sprawy skarżącej II FSK 1947/16, na kanwie której sformułowano rozpatrywane pytanie. W tym sensie powyższa norma prawna nadal obowiązuje, co uzasadnia usunięcie rozbieżności w jej stosowaniu przez sądy administracyjne oraz wątpliwości powstałych w sprawie II FSK 1947/16 w drodze uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

6.2. Przechodząc do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego i rozpoznania sprawy, należy stwierdzić, że zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., w brzmieniu do dnia 31 grudnia 2015 r., jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Kluczową dla rozpatrywanego zagadnienia prawnego jest wzajemna relacja pojęć "wyodrębniona własność lokalu" oraz "współwłasność" części budynku. Wymaga podkreślenia, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zdefiniowano ani pojęcia wyodrębnionej własności lokali, ani współwłasności. W dotychczasowym orzecznictwie sądowoadministracyjnym pojęcia te definiowano odwołując się do pojęć i instytucji prawa cywilnego. Rozważając jednak relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym należy zauważyć, że wprowadzie prawo cywilne i prawo podatkowe stanowią dwie odrębne gałęzie prawa, normujące odmienne stosunki prawne, jednak obie te gałęzie stanowią część systemu prawa, który z założenia winien być spójny i zupełny oraz stanowić uporządkowany zbiór norm prawnych. Pomiędzy normami prawnymi w systemie prawa zachodzą związki treściowe takiego typu, że istnieją logiczne powiązania pomiędzy normami, tzn. treść jednej normy co do zasady pozostaje w zgodzie z treścią innej normy, a ponadto pojęcia stosowane przez ustawodawcę w przepisach zawierających elementy norm prawnych odznaczają się względną jednolitością terminologiczną (por. T. Chauvin, T. Stawicki, P. Winczorek, Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2011, s. 131). Stosowanie względnie jednolitej terminologii oznacza, że ustawodawca nie przypisuje danemu pojęciu dwóch różnych znaczeń, mając na względzie komunikatywność przepisów prawa dla adresatów prawa. W myśl § 10 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908), do oznaczenia jednakowych pojęć używa się bowiem jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. W sytuacji, gdy ustawodawca posługuje się w różnych gałęziach prawa danym pojęciem w różnych znaczeniach - wszakże jednolitość terminologiczna języka prawnego jest względna - odmienne rozumienie pojęć wynika explicite z brzmienia przypisów (np. z definicji legalnych) lub jest ewidentne w świetle zasad i charakteru danej gałęzi prawa.

Mając na względzie ogólną zasadę spójności systemu prawa należy zauważyć, że powstanie obowiązku podatkowego niejednokrotnie związane jest z dokonaniem czynności prawnej regulowanej przepisami prawa cywilnego, tzn. czynność cywilnoprawna jest elementem podatkowego stanu faktycznego. Ocena skuteczności zdarzeń cywilnoprawnych w podatkowym stanie faktycznym zależy jednak od tego, czy prawo podatkowe w ramach konkretnego stanu faktycznego opiera się na pojęciach określonych w nim w sposób autonomiczny, czy też posługuje się nimi w sposób subsydiarny, właściwy dla innych dziedzin prawa, np. prawa cywilnego (A. Hanusz, Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego, "Państwo i Prawo" 1998, nr 12, s. 39). W konsekwencji odwołując się do pojęcia autonomii prawa podatkowego nie można pomijać powiązań systemowych (por. M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w

orzecznictwie NSA, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2004, nr 2, s. 113, R. Mastalski, Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12, A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013, s. 202). Ustawodawca podatkowy może posługiwać się pojęciami prawa cywilnego, przejmując je do prawa podatkowego, a może także, używając identycznych pojęć, definiować je na użytek i potrzeby ustaw podatkowych, wówczas nadając im jednak znaczenie swoiste i odrębne, wyłącznie na potrzeby tej gałęzi prawa (por. A. Gomułowicz, op. cit., s. 164). 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 (por. R. Mastalski, op. cit., s. 12), ustawodawca powinien korzystać wstrzeźliwie z możliwości autonomicznego określania pojęć, nadając terminom i zwrotom występującym w innych gałęziach prawa odmienne znaczenie w zakresie prawa podatkowego tylko wówczas, gdy przemawiają za tym treści wprowadzanych rozwiązań (por. W. Nykiel, Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), w: Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 401; M. Goettel, A. Goettel, Prawo cywilne a prawo podatkowe, w: A. Goettel, M. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J.J. Zięty, Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, (red.), M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 47).

Rozpoznając przedstawione zagadnienie prawne, należy uwzględnić powyższe uwagi o spójności systemu prawa i jednolitości terminologicznej języka prawnego. Wymaga podkreślenia, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak definicji legalnej, która ustanawiałaby normatywny obowiązek przypisania pojęciom "wyodrębnionej własności lokalu" oraz "współwłasności" znaczenia innego niż na gruncie prawa cywilnego. Jak już stwierdzono, pojęcia te nie są definiowane przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zasada spójności systemu prawa przy uwzględnieniu identyczności powyższych pojęć prawa podatkowego z pojęciami utrwalonymi w prawie cywilnym wręcz wymaga, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, obok wykładni językowej także zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej właśnie do prawa cywilnego.

6.3. W ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, dokonując wykładni pojęcia "wyodrębnionej własności lokalu", nie można pomijać brzmienia regulacji ustawy o własności lokali. Również w doktrynie przyjmowano, że pomimo niezawarcia *expressis verbis* odesłania do ustawy o własności lokali, wyodrębnienie własności lokali rozumieć należy w kontekście ustawy o własności lokali (por. P. Borszowski, w: P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016, s. 154). Odrębną nieruchomości, stosownie do art. 2 ust. 1 i 2 zdanie pierwsze u.w.l. może stanowić samodzielny lokal mieszkalny, którym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. W razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.w.l., przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Wymaga podkreślenia, że stosownie do art. 7 ust. 1 u.w.l., odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Co istotne, zgodnie z art. 10 u.w.l., właściciel nieruchomości może ustanawiać odrębną własność lokali dla siebie, na mocy jednostronnej czynności prawnej. W takim przypadku stosuje się odpowiednio przepisy o ustanowieniu odrębnej własności w drodze umowy. Odnosząc powyższe uregulowania do rozpatrywanego zagadnienia stwierdzić należy, że na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyodrębniona własność lokalu oznacza lokal, który wskutek wydzielenia w myśl art. 2 ust. 1 i 2 u.w.l., stanowi odrębny, samodzielny przedmiot własności.

6.4. Podkreślenia wymaga specyfika sytuacji prawnej, w której w związku z ustanowieniem odrębnej własności lokalu, właścicielowi takiego lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokalu. Legalna definicja pojęcia "współwłasność" zawarta została w art. 195 k.c., zgodnie z którym własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, jako *lex specialis*, ma jednak pierwszeństwo stosowania przed przepisami kodeksu cywilnego. Wyrażona w art. 3 ust. 1 *in fine* u.w.l. niedopuszczalność zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej dopóki trwa odrębna własność lokali stanowi szczególną odmianę współwłasności - tzw. "koniecznej, przymusowej" (por. R. Dziczek, Własność lokali. Komentarz. Wzory pozwów i wniosków sądowych, Warszawa 2016, s. 81; P. Książak, w: K. Osajda (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Własność i inne prawa rzeczowe. Ustawa o księgach wieczystych i hipotece (art. 2-22, 65-1111). Ustawa o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów, Warszawa 2018, s. 278; R. Strzelczyk, w: R. Strzelczyk, A. Turlej, Własność lokali. Komentarz, Warszawa 2015, s. 115. Zob. także wyroki NSA: z dnia 23 lutego 2017 r., II FSK 3084/16; z dnia 15 marca 2017 r., II FSK 497/15; z dnia 20 lipca 2017 r., II FSK 1731/15 i II FSK 453/16; z dnia 15 listopada 2017 r., II FSK 2874/15; z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 3119/15; z dnia 7 maja 2018 r., II FSK 2878/17), zwanej również "kwalifikowaną" (I. Szymczak, Wspólnota mieszkaniowa, Warszawa 2014, s. 44). W piśmiennictwie podkreśla się, że współwłasność, jaką tworzy wyodrębnienie własności lokali stanowi nowego rodzaju współwłasność, o charakterze silniejszym aniżeli współwłasność, o której mowa w art. 195 k.c. (Por. E. Drozd, Ustanowienie odrębnej własności lokali, "Rejent" 1994, nr 12, s. 25-27; I. Szymczak, Wspólnota mieszkaniowa, Warszawa 2014, s. 46). Sposobu kwalifikacji "współwłasności" powstałej w związku z wyodrębnieniem lokalu nie zmieniały kolejne nowelizacje ustawy o własności lokali. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 3 ust. 1 u.w.l., "w razie wyodrębnienia własności lokali, grunt oraz wszelkie części budynku (...) stanowią (...) współwłasność w częściach ułamkowych". Ustęp 2 tego artykułu precyzował, że "nieruchomością wspólną" jest "udział właściciela lokalu we współwłasności nieruchomości". Z kolei art. 3 ust. 1 u.w.l., w brzmieniu od dnia 26 września 1997 r., nadanym przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o zmianie ustawy o zmianie ustawy o własności lokali (Dz. U. Nr 106, poz. 682) stanowi, że "w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej (...). Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali". Zarówno "współwłasność w częściach ułamkowych" (w brzmieniu pierwotnym), jak i "udział w nieruchomości wspólnej" (w brzmieniu od dnia 26 września 1997 r.), wyrażają tę samą wielkość wyrażoną ułamkiem lub procentem we współwłasności nieruchomości. Z wprowadzonych zmian legislacyjnych nie sposób odczytać zamiaru ustawodawcy zrezygnowania z pojęcia "współwłasności części wspólnej", skoro pojęcie to zostało wprost wyrażone w aktualnym art. 3 ust. 1 *in fine* u.w.l.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie można pojęcia "współwłasności", o którym mowa w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., odczytywać w oderwaniu od kontekstu, w jakim sformułowanie to zostało użyte, poprzestając na



analogii z art. 195 k.c. Współwłasność właścicieli poszczególnych lokali powstaje zawsze w razie wyodrębnienia poszczególnych lokali, niezależnie od tego, czy te wyodrębnione lokale należą do różnych podmiotów, czy do tego samego podmiotu. Argumentację tę wzmacnia fakt, że skoro ustawodawca w art. 10 u.w.l. dopuścił możliwość ustanowienia przez właściciela nieruchomości odrębnej własności lokali dla siebie, na mocy jednostronnej czynności prawnej, to tym samym dopuścił, że w takiej sytuacji z prawem własności nowo wyodrębnionych lokali będą związane udziały w nieruchomości wspólnej. Bez znaczenia wobec tego w kontekście "współwłasności" pozostaje, że prawo własności do wyodrębnionych lokali będzie należało do tego samego podmiotu. Na gruncie analizowanego art. 3 ust. 5 u.p.o.l. jest istotne, że część wspólna nieruchomości, stanowiąca współwłasność właścicieli poszczególnych lokali, powstaje zawsze w razie wyodrębnienia poszczególnych lokali, niezależnie od tego, czy te wyodrębnione lokale należą do różnych podmiotów, czy do tego samego podmiotu.

Wyżej przedstawiona wykładnia prawa uwzględnia pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, że w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37; postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08, z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08; z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08. Zob. także M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291). Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym - jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego. Wykładając więc dany przepis prawa, należy brać pod uwagę jego relacje do innych przepisów danego aktu normatywnego stosując wykładnię systemową wewnętrzną oraz do przepisów zawartych w innych ustawach posługując się wykładnią systemową zewnętrzną (por. A. Bielska-Brodziak, Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego, Warszawa 2009, s. 92; B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 86). Tylko realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej w piśmiennictwie jako argumentum a rubrica, gwarantuje pełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (zob. T. Stawecki, P. Winczorek, Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 1998, s. 130).

Wykładnia językowa art. 3 ust. 5 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., uzupełniona wykładnią systemową (wewnętrzną i zewnętrzną) oraz celowościową dają podstawę do stwierdzenia, że każdy wyodrębniony lokal stanowi odrębny, samodzielny przedmiot opodatkowania, konstytuując tym samym odrębne zobowiązanie w podatku od nieruchomości. Współwłasność części budynku w związku z wyodrębnieniem własności lokali związana jest z wyodrębnieniem lokali, a nie z podmiotem, będącym właścicielem wyodrębnionych lokali. W konsekwencji, to jaki podmiot czy podmioty są właścicielami wyodrębnionych lokali nie ma w świetle powstałej w związku z wyodrębnieniem własności lokali współwłasności znaczenia, albowiem wyłącznym kryterium decydującym o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, na zasadach proporcji określonej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., jest wyodrębnienie własności lokali. Bez znaczenia w przypadku wyodrębnienia lokali pozostaje zatem fakt, że właścicielem wszystkich wyodrębnionych lokali, jak i pozostałej części nieruchomości, jest ta sama osoba.

6.5. W świetle przedstawionej powyżej argumentacji skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. przepis art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. u.p.o.l. ma zastosowanie również w sytuacji, gdy wyodrębnione lokale, z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej, znajdują się we własności tego samego podmiotu. Uwzględniając powyżej zaprezentowane zasady wykładni prawa oraz oparte na nich rozumowanie w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę, jak w sentencji.



2018-02-26 • NSA • I FPS 6/17 • ORD: art. 17



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 26 lutego 2018 r.

I FPS 6/17

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski. Sędziowie NSA: Małgorzata Niezgódka-Medek (spr.), Jerzy Płusa (współsprawozdawca), Stefan Babiarczyk, Adam Bącal, Artur Mudrecki, Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, Protokolant Krzysztof Osiał.

Z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Bożeny Kiecol.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej C. S.A. z siedzibą w P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 222/15 w sprawie ze skargi C. S.A. z siedzibą w P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 25 listopada 2014 r., nr (...) w przedmiocie podatku od towarów i usług za lipiec i sierpień 2012 r. oraz styczeń i marzec 2013 r. po rozpoznaniu w dniu 26 lutego 2018 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przedstawionego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 27 października 2017 r., sygn. akt I FSK 144/16, w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm. "Czy w świetle art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej był zarejestrowanym podatnikiem VAT w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tej kontroli, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, czy też dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję?"

podjął następującą uchwałę:

**"W świetle art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia postępowania kontrolnego był zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tego postępowania, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę podatnika."**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 27 października 2017 r., I FSK 144/16 Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej: p.p.s.a.), przedstawił składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w świetle art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej był zarejestrowanym podatnikiem VAT w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tej kontroli, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego czy też dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję?"

Zagadnienie prawne, przedstawione przez NSA w postanowieniu do rozpoznania składowi siedmiu sędziów NSA, związane jest z jednym z zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej C.J.R. SA z siedzibą w P. od wyroku WSA w Warszawie z 9 czerwca 2015 r., III SA/Wa 222/15, którym oddalono skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w przedmiocie podatku od towarów i usług za lipiec i sierpień 2012 r. oraz styczeń i marzec 2013 r. Spółka, powołując się na naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy: art. 145 § 1 pkt 2 i art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 247 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm., dalej: o.p.) w związku z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm., dalej: u.k.s.) w związku z art. 31 ust. 1 u.k.s. w związku z art. 15 § 1 i art. 17 § 1 o.p., podniosła, że Sąd pierwszej instancji wydał wadliwe rozstrzygnięcie, gdyż oddalił skargę wskutek wystąpienia przesłanki stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji z uwagi na wydanie jej przez niewłaściwy miejscowo organ - Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie zamiast Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie. Zdaniem Spółki przy ustalaniu właściwości miejscowej organu odwoławczego nieprawidłowo zastosowano art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze u.k.s. W dniu zakończenia postępowania kontrolnego i wydania decyzji przez organ kontroli skarbowej, tj. 11 sierpnia 2014 r., Spółka nie była już bowiem zarejestrowanym podatnikiem VAT. Tym samym w sprawie nie można było ustalić właściwego dla niej dyrektora izby skarbowej stosownie do art. 17 § 1 o.p. w związku z art. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej: u.p.t.u.). Dlatego zgodnie z art. 26 ust. 1 zdanie drugie u.k.s. właściwym organem odwoławczym od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie był dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję w pierwszej instancji, czyli Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie. Powołała się przy tym na stanowisko zawarte w wyroku NSA z 23 stycznia 2013 r., I FSK 162/12.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, który od 1 marca 2017 r. jest następcą prawnym Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie procesowym z 19 października 2017 r., podsumowującym stanowisko organu zajęte na

rozprawie przed Naczelnyim Sądem Administracyjnym 17 października 2017 r., podniósł, że na wcześniejszych etapach postępowania strona nie kwestionowała właściwości organu odwoławczego. Natomiast organ ten, mając obowiązek z urzędu przestrzegać swojej właściwości, nie zajmował w tej kwestii stanowiska, ponieważ była ona bezsporna.

Odnosząc się do zarzutów zawartych w tej materii w skardze kasacyjnej, organ podniósł, że w art. 26 ust. 1 u.k.s. nie wyjaśniono, co należy rozumieć przez pojęcie "właściwy dyrektor izby skarbowej". Wobec braku takiej regulacji zastosowanie powinien znaleźć art. 31 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którym w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy o.p. Nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki, że art. 17 § 1 o.p., odsyłający do odpowiednich ustaw podatkowych, nie dawał podstawy do ustalenia właściwości miejscowej organu. Podkreślił, że w rozpatrywanej sprawie na dzień zakończenia postępowania kontrolnego decyzja wydana została na rzecz Spółki posiadającej siedzibę poza terytorium kraju. Należało zatem przyjąć, że co do zasady dla takiego podmiotu właściwym organem podatkowym będzie Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Wynikało to bowiem z poz. 171 zał. nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), przypisującego temu organowi terytorialny zasięg działania dla całego kraju w sprawach podatku od towarów i usług podatników, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u. Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 3 pkt 2 u.p.t.u. w przypadku podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju właściwym organem podatkowym był Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Organ podniósł też, że w rozporządzeniu przyporządkowano terytorialny zasięg działania (poz. 137-181 zał. nr 1) m.in. dla Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście do województwa mazowieckiego. Natomiast pod poz. 7 zał. nr 4 terytorialny zasięg działania Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie przypisany został do województwa mazowieckiego.

Organ za nieadekwatne do rozpatrywanej sprawy uznał stanowisko zawarte w wyroku NSA o sygn. akt I FSK 162/12, na który Spółka powołała się w skardze kasacyjnej.

Skład orzekający NSA, który rozpatrywał skargę kasacyjną Spółki, powziął wątpliwość, zawartą w wymienionym wyżej postanowieniu, związaną z właściwą wykładnią art. 26 ust. 1 u.k.s. w brzmieniu mającym zastosowanie w tej sprawie, obowiązującym od 30 lipca 2010 r., stosownie do art. 1 pkt 31 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858), do 1 marca 2017 r. (art. 159 pkt 1 w związku z art. 260 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1948). Sąd uznał, że przedstawione na wstępie zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości. Stwierdził bowiem, że z brzmienia art. 26 ust. 1 u.k.s. obowiązującego w tej sprawie wynikają dwie podstawowe wątpliwości.

Sąd zauważył, że - po pierwsze - nie jest jasne, jak należy rozumieć pojęcie "do właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej". Zwrócił przy tym uwagę, że tego pojęcia nie definiuje u.k.s. Tym samym należałoby rozważyć, z uwagi na odesłanie zawarte w art. 31 ust. 1 u.k.s. do odpowiedniego stosowania w zakresie nieuregulowanym przepisów o.p., zastosowanie w tej kwestii art. 17 § 1 tej ustawy, który reguluje zagadnienia właściwości miejscowej organów podatkowych. Z art. 17 § 1 o.p. wynika pierwszeństwo ustaw podatkowych w normowaniu zagadnień związanych z właściwością ("jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby"). W stanie prawnym obowiązującym w tej sprawie taka regulacja szczególna zawarta była w art. 3 u.p.t.u. Z uwagi na fakt, że w tym artykule jest mowa o właściwości organu podatkowego pierwszej instancji, tj. naczelnika urzędu skarbowego, do ustalenia właściwego dla kontrolowanego organu odwoławczego najpierw należy wskazać właściwy organ pierwszej instancji i od tak wyznaczonego organu dopiero organ podatkowy wyższego stopnia. Ponieważ w dniu zakończenia postępowania kontrolnego i wydania decyzji przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej Spółka nie posiadała siedziby w kraju i nie była zarejestrowanym w Polsce podatnikiem VAT, można by przyjąć, stosując art. 3 ust. 3 pkt 2 i ust. 4 u.p.t.u., że właściwym dla takiej spółki organem pierwszej instancji do określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług był Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Tym samym organem wyższego stopnia w stosunku do tego organu był Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (poz. 7 zał. nr 4 w związku z poz. 171 zał. nr 1 do wymienionego wyżej rozporządzenia Ministra). Sąd podkreślił, że za takim rozumowaniem przemawia stanowisko zawarte w wyroku NSA z 4 marca 2014 r., II FSK 802/12. W tym orzeczeniu NSA uznał, na tle stanu prawnego obowiązującego przed zmianą art. 26 ust. 1 u.k.s. dokonaną z dniem 30 lipca 2010 r. i w stanie faktycznym dotyczącym określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 r., że w celu ustalenia dyrektora izby skarbowej właściwego do rozpatrzenia odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, na mocy art. 31 ust. 1 u.k.s., zastosowanie będzie miał art. 17 § 1 o.p.

Druga wątpliwość Sądu związana była z kwestią, kiedy możliwe jest przyjęcie, że nie można ustalić "właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej" i w związku z tym odwołanie powinno być rozpatrzone przez dyrektora izby skarbowej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję jako organ pierwszej instancji. Sąd wskazał, że można uznać, iż w rozpatrywanej sprawie w dniu zakończenia kontroli do Spółki nie powinien być stosowany art. 3 ust. 3 pkt 2 ani ust. 4 u.p.t.u., gdyż w tym czasie nie była ona już podatnikiem podatku od towarów i usług. Nawet gdyby przyjąć, że Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście był właściwy na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.t.u., to i tak nie wyklucza to wątpliwości związanych z tym, że przepisy prawa podatkowego nie określają "dyrektora izby skarbowej właściwego dla kontrolowanego". W związku z tym istnieje wątpliwość, czy możliwy jest taki zabieg interpretacyjny, który przez odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego najpierw przepisów o.p., a następnie przepisów u.p.t.u. pozwala ustalić organ odwoławczy jako faktyczne następstwo organu pierwszej instancji. Sąd zwrócił uwagę, że w takim przypadku zdanie drugie w art. 26 ust. 1 u.k.s. byłoby zbędne, bo przepisy u.p.t.u. w związku z art. 31 ust. 1 u.k.s. i art. 17 § 1 o.p. zawsze pozwoliłyby określić właściwość miejscową dyrektora izby skarbowej przez odniesienie do właściwości organu podatkowego pierwszej instancji. Dlatego w wyroku NSA z 23 stycznia 2013 r., I FSK 162/13, na który powołała się Skarżąca w skardze kasacyjnej, przyjęto, że skoro art. 3 ust. 1 u.p.t.u. w związku z art. 17 § 1 o.p. nie reguluje właściwości miejscowej organu odwoławczego, tylko właściwość miejscową organu pierwszej instancji, to nie sposób w oparciu o te uregulowania wywodzić, że odwołanie ma rozpoznać organ wyższego stopnia nad tym organem. Dlatego wyznaczenie właściwego dyrektora izby skarbowej powinno nastąpić na podstawie art. 26 ust. 1 zdanie drugie u.k.s. z uwzględnieniem siedziby dyrektora urzędu kontroli skarbowej, który wydał decyzję, od której będzie rozpatrywane odwołanie.

W piśmie procesowym z 19 lutego 2018 r. prokurator Prokuratury Krajowej zaproponował podjęcie uchwały następującej treści: "W świetle art. 26 u.k.s. w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r. dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej był zarejestrowanym podatnikiem VAT w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tej kontroli, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego".

Podobne stanowisko zajął również Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w piśmie procesowym z 16 lutego 2018 r. Ponadto organ wniósł o rozważenie w pierwszej kolejności odmowy podjęcia uchwały, gdyż postanowienie NSA, wydane na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., dotyczy kwestii ustalenia właściwości "w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej". Tymczasem w rozpatrywanej sprawie w ramach postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej kontrola podatkowa nie była w ogóle przeprowadzana. W związku z tym zadane pytanie nie odnosi się do stanu rozpatrywanej sprawy.

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył co następuje:**

W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy w rozpatrywanej sprawie nieprecyzyjne odzwierciedlenie stanu faktycznego w zagadnieniu sformułowanym w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 października 2017 r. w części, w której jest w nim mowa o kontroli podatkowej zamiast o postępowaniu kontrolnym, wyklucza możliwość ustosunkowania się do tego zagadnienia przez skład siedmiu sędziów NSA. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający to zagadnienie nie podziela stanowiska Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie zawartego w piśmie procesowym z 16 lutego 2018 r. Uważa bowiem, że to sformułowanie stanowi omyłkę, która nie stoi na przeszkodzie ustosunkowaniu się do problemu prawnego ujawnionego w związku z zarzutem zawartym w podstawach skargi kasacyjnej Spółki. Problem związany z właściwością organu odwoławczego z uwagi na jego wagę dla istnienia decyzji podatkowej, poddanej kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, musi być wyjaśniony na wstępie.

Przechodząc do oceny charakteru zagadnienia zawartego w wymienionym wyżej postanowieniu, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów stwierdza, że w sprawie wystąpiły przesłanki zastosowania art. 187 § 1 p.p.s.a. Wątpliwości wynikające z nieprecyzyjnie sformułowanego art. 26 ust. 1 u.k.s. mają charakter poważnych. Jak ilustrują to wyroki NSA, powołane przez skład orzekający w rozpatrywanej sprawie, przepis ten był niejednolicie interpretowany w orzecznictwie, jakkolwiek należy uwzględnić, że wyroki te zapadły w odmiennych stanach faktycznych i prawnych od rozpatrywanego w niniejszej sprawie. Natomiast w stanie faktycznym i prawnym zbliżonym do występującego w tej sprawie NSA wypowiedział się w kwestii organu odwoławczego właściwego do rozpoznania odwołania od decyzji wydanej przez organ kontroli skarbowej (Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze) wobec podatnika podatku od towarów i usług, który w momencie zakończenia decyzją postępowania kontrolnego nie posiadał siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, w wyrokach z 24 marca 2016 r., I FSK 1801/14 i I FSK 1802/14 (CBOSA). W tych orzeczeniach NSA, odwołując się do art. 26 ust. 1 w związku z art. 31 u.k.s. oraz art. 3 ust. 3 pkt 2 u.p.t.u., uznał, że takim organem jest Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

Analizując istotę postawionego zagadnienia, należy zauważyć, że w stanie prawnym obowiązującym do 30 lipca 2010 r. ustawodawca wskazywał w art. 26 ust. 1 u.k.s., że od decyzji organu kontroli skarbowej służy odwołanie "do właściwego dyrektora izby skarbowej albo do właściwego dyrektora izby celnej". Rodziło to wątpliwości, czy właściwość organu odwoławczego należy oceniać według siedziby urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję, czy też według siedziby lub miejsca zamieszkania kontrolowanego, a w tym ostatnim przypadku czy chodzi o siedzibę lub miejsce zamieszkania z okresu, którego sprawa dotyczy, czy też z okresu prowadzenia postępowania kontrolnego (zob. P. Pietrasz, W. Stachurski: Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 342-343). Zmiana tego przepisu, mająca zastosowanie w niniejszej sprawie, dokonana wyżej wymienioną nowelą z dnia 25 czerwca 2010 r., miała usunąć te wątpliwości. Po jej wejściu w życie przepis uzyskał następujące brzmienie: "Od decyzji, o której mowa w art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, służy odwołanie do właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej - jeżeli decyzję wydał dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej, odwołanie służy do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję".

W piśmiennictwie zwracano uwagę, że regulacja ta stanowi odejście od zasady terytorialności i określania organu właściwego do rozpatrzenia odwołania według siedziby urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał zaskarżoną decyzję, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie można ustalić właściwego dyrektora izby skarbowej ani dyrektora izby celnej (zob. K. Kandut: Komentarz do art. 26 ustawy o kontroli skarbowej, Lex/el.). Podkreślano też, że powierzenie dyrektorom izb skarbowych lub izb celnych funkcji organów odwoławczych w sprawach decyzji wydawanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej stanowi odejście od znanej w procedurze administracyjnej ogólnej i podatkowej zasady, że organem odwoławczym jest organ wyższego stopnia (art. 127 § 1 k.p.a., art. 220 § 2 o.p.). Celem tego rozwiązania było ułatwienie dostępu do organu odwoławczego i przyspieszenie rozpoznawania sprawy w postępowaniu odwoławczym (P. Pietrasz, W. Stachurski, op. cit., s. 343). Można też zauważyć, że to rozwiązanie przyjęto również dlatego, aby na poziomie organu drugiej instancji ujednolicić orzecznictwo podatkowe. Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s. organ kontroli skarbowej co do zasady (z wyjątkami, które nie mają znaczenia w rozpatrywanej sprawie) kończył postępowanie podatkowe decyzją w tych przypadkach, gdy ustalenia dokonane w toku postępowania kontrolnego dotyczyły podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, których określanie lub ustalanie należało do właściwości naczelników urzędów skarbowych. Ten sam organ odwoławczy od decyzji wydanych w pierwszej instancji zarówno przez naczelnika urzędu skarbowego, jak i dyrektora urzędu kontroli skarbowej gwarantował spójność merytoryczną w interpretacji przepisów prawa podatkowego w stosunku do tego samego podmiotu. Dlatego też rozwiązanie zawarte w zdaniu drugim art. 26 ust. 1 należy traktować jako przepis wyjątkowy, który ma zabezpieczać tok odwoławczy w przypadkach szczególnych, nietypowych, gdy w inny sposób nie można ustalić organu odwoławczego, stosując zdanie pierwsze tego przepisu. Z tego względu argumenty przedstawione w powołanym wyżej wyroku o sygn. akt I FSK 162/12, dające prymat zdaniu drugiemu art. 26 ust. 1 i odrzucające możliwość odpowiedniego stosowania poprzez art. 31 ust. 1 u.k.s. do ustalania właściwości dyrektora izby skarbowej art. 17 § 1 o.p. i art. 3 u.p.t.u., są niezasadne z punktu widzenia celu zmienionej w 2010 r. regulacji.

Przeciwnie, sposób sformułowania znowelizowanego art. 26 ust. 1 u.k.s., w którym jest mowa o dyrektorze izby skarbowej (izby celnej) właściwym dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, narzuca konieczność

skorzystania z unormowania zawartego w art. 31 ust. 1 u.k.s., z którego wynika, że w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Przepisy u.k.s. nie wyjaśniają bowiem, co należy rozumieć przez pojęcie "właściwy dla kontrolowanego dyrektor izby skarbowej". Dlatego nie tylko w powołanych wyżej wyrokach: II FSK 802/12, I FSK 1801/14 i I FSK 1802/14, ale także w piśmiennictwie opowiedziano się za wykorzystaniem w tym przypadku art. 31 ust. 1 u.k.s. i następnie art. 17 o.p. (zob. K. Kandut, op. cit.).

W takim przypadku w rozpatrywanej sprawie odpowiedzi na pytanie o organ odwoławczy właściwy do rozpatrzenia odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, określającej zobowiązanie w podatku od towarów i usług za niektóre miesiące 2012 i 2013 r., należy poszukiwać na gruncie art. 3 u.p.t. u. w brzmieniu obowiązującym w 2014 r. Z art. 17 § 1 o.p. wynika bowiem pierwszeństwo przepisów ustaw podatkowych przy ustalaniu właściwości miejscowej organów podatkowych. Okoliczność, że w art. 3 u.p.t.u. była mowa jedynie o ustalaniu właściwości miejscowej organu pierwszej instancji - naczelnika urzędu skarbowego, nie oznacza, że jest niemożliwe określenie z zastosowaniem tego przepisu organu odwoławczego. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. takim organem dla naczelnika urzędu skarbowego w 2014 r. był właściwy dyrektor izby skarbowej. Z tego względu, stosując zasady wykładni systemowej zewnętrznej i biorąc pod uwagę regulację zawartą w art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s., należy uznać, że kiedy w art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze u.k.s. jest mowa o właściwym dla kontrolowanego w dniu zakończenia kontroli dyrektorze izby skarbowej, to powinien być nim ten dyrektor izby skarbowej, który rozpatrywałby odwołanie od decyzji, która w pierwszej instancji mogłaby być również wydana przez naczelnika urzędu skarbowego.

W art. 3 ust. 3 pkt 2 u.p.t.u., w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie, w przypadku podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju właściwym organem podatkowym był Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Ten organ był też właściwy, jeżeli nie można było ustalić właściwości miejscowej w sposób określony w ust. 1-3a tego artykułu. W rozpatrywanej sprawie w momencie rozpoczęcia postępowania kontrolnego Spółka nie miała siedziby w Polsce, ale była zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług w Polsce. W dniu zakończenia tego postępowania nie miała już tego statusu, tzn. przestała być takim podatnikiem. Nie oznacza to jednak, aby nie można było wobec niej zastosować art. 3 ust. 3 pkt 2 u.p.t.u. do ustalenia właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego uprawnionego do wydania decyzji wymiarowej w podatku od towarów i usług. Nawet gdyby przyjąć, że z uwagi na utratę statusu podatnika ten przepis nie mógłby zostać zastosowany w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, to miałyby zastosowanie ust. 4 tego artykułu, w którym ustawodawca nie posługuje się już pojęciem podatnika. Nie budzi też wątpliwości, że w okresie, który jest objęty decyzją Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, Spółka była podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowanym w Polsce. Decyzje dotyczące określenia takiemu podmiotowi zobowiązania w tym podatku na podstawie u.p.t.u. organy podatkowe mogą wydawać do końca okresu przedawnienia bez względu na to, czy zachował on w momencie wydawania takich decyzji status zarejestrowanego podatnika VAT w Polsce, czy też już go nie posiadał. Z tych względów trzeba uznać, że termin "podatnik", użyty w art. 3, odnosi się do podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy mogący się skonkretyzować w zobowiązanie podatkowe bez względu na to, czy w momencie prowadzenia postępowania lub wydania decyzji jest zarejestrowanym w Polsce podatnikiem podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, że w stosunku do osoby fizycznej, która zakończyła już swoją aktywność podatkową w zakresie podatku od towarów i usług, przestając być podatnikiem tego podatku, która prowadziła działalność gospodarczą na terenie objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, po czym zmieniła miejsce zamieszkania, NSA przyjął, że właściwość miejscową organu podatkowego do wszczęcia postępowania należy ustalić stosownie do art. 3 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. Sąd uznał właściwość tego organu, który był właściwy ze względu na miejsce zamieszkania osoby fizycznej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, z którego upływem nastąpiło zakończenie przez nią działalności gospodarczej (zob. wyroki NSA z 23 kwietnia 2013 r., I FSK 726/12 i I FSK 318/12). Tym samym w tych wyrokach NSA stwierdził, że mimo braku statusu podatnika podatku od towarów i usług w momencie wszczęcia postępowania, do ustalania właściwości organu podatkowego należy stosować art. 3 u.p.t.u. To stanowisko ilustruje, że w orzecznictwie NSA nie budzi wątpliwości kwestia stosowania przepisów u.p.t.u. do podmiotu, który nie posiada w chwili wydawania decyzji statusu podatnika podatku od towarów i usług, jeżeli zachodzi potrzeba określenia jego zobowiązania za okres, kiedy taki status posiadał.

Z tych względów na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny podjął następującą uchwałę [jw.]

2017-03-07 • TSUE • C-390/15 • VAT: art. 41 • RPO



## Wyrok Trybunału Sprawiedliwości

z dnia 7 marca 2017 r.

C-390/15

W sprawie C-390/15 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Trybunał Konstytucyjny (Polska) postanowieniem z dnia 7 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lipca 2015 r., w postępowaniu wszczętym na wniosek:

Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)

przy udziale:

Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,

Prokuratora Generalnego,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, R. Silva de Lapuerta i L. Bay Larsen, prezesi izb, J. Malenovsky (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 czerwca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO) przez Rzecznika Praw Obywatelskich A. Bodnara osobiście, a także przez M. Wróblewskiego i A. Grzelak, działających w charakterze pełnomocników RPO,
- w imieniu Prokuratora Generalnego przez R. Hernanda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, A. Miłkowską oraz K. Maćkowską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz S. Papaioannou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej przez E. Moro, E. Chatzioakeimidou oraz K. Pleśniaka, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2016 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. 2009, L 116, s. 18) (zwanej dalej 'zmienioną dyrektywą 2006/112'), a także wykładni pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy.

2

Wniosek ten został złożony w następstwie złożenia przez Rzecznika Praw Obywatelskich (Polska, zwanego dalej "Rzecznikiem") wniosku o zbadanie zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej przepisów krajowych wyłączających stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) do dostawy książek i innych publikacji cyfrowych drogą elektroniczną.

### Ramy prawne

Prawo Unii

Szоста dyrektywa

3

'Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona

podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 - wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej "szóstą dyrektywą"), zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. (Dz.U. 2001, L 22, s. 17 - wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 341), przewidywał:

'Państwo członkowskie ustala standardową stopę podatku od wartości dodanej jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakową dla dostawy towarów i świadczenia usług. W okresie między dniem 1 stycznia 2001 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. ta wartość procentowa nie może być niższa niż 15%.

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H.'

4

Zgodnie z art. 1 dyrektywy Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. zmieniającej oraz tymczasowo zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz.U. 2002, L 128, s. 41 - wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 358):

'W dyrektywie 77/388/EWG wprowadza się tymczasowo następujące zmiany:

1) w art. 9:

a) w ust. 2 lit. e) kropkę na końcu zdania zastępuje się przecinkiem oraz dodaje się następujące tiret:

->[...]

- usługi świadczone drogą elektroniczną, między innymi te określone w załączniku L«;

[...]

2) w art. 12 ust. 3 lit. a) dodaje się akapit czwarty w brzmieniu:

->'Akapit trzeci nie ma zastosowania w stosunku do usług określonych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie«.'

5

Szosta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

Dyrektywa 2006/112

6

'Artykuł 14 ust. 1 zmienionej dyrektywy 2006/112 stanowi:

'»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.'

7

'Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

'»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.'

8

Zgodnie z art. 25 wspomnianej dyrektywy:

'Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie.

[...].'

9

'Artykuł 96 zmienionej dyrektywy 2006/112 stanowi:

'Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.'

10

'Artykuł 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy brzmi następująco:

'1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

Stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną.'

11

'Punkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112, w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47, obejmował:

'[D]ostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym.'

12

'W dniu 7 lipca 2008 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 2006/112 w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej [COM(2008) 428 wersja ostateczna], zwany dalej "projektem dyrektywy", który przewidywał zastąpienie pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47 następującym tekstem:

'[D]ostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), jak również książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych, dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym.'

13

Rezolucją ustawodawczą z dnia 19 lutego 2009 r. Parlament Europejski przyjął, po wprowadzeniu poprawek, projekt dyrektywy. Żadna z poprawek przyjętych przez Parlament nie dotyczyła tekstu zaproponowanego przez Komisję w celu zastąpienia pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w wersji sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47.

14

'W dniu 5 maja 2009 r. Rada zatwierdziła ostateczny tekst dyrektywy 2009/47. Obecnie pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

'[D]ostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym.'

Prawo polskie

15

Zgodnie z art. 146 oraz art. 41 ust. 2 i 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwanej dalej "ustawą o VAT"), w związku z pozycjami 72-75 załącznika 3 do tej ustawy oraz z pozycjami 32-35 załącznika 10 do rzeczonyj ustawy, dostawy publikacji drukowanych lub na nośniku fizycznym podlegają obniżonej stawce VAT. Natomiast przesyłanie publikacji drogą elektroniczną nie korzysta z obniżonej stawki VAT.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

16

W dniu 6 grudnia 2013 r. Rzecznik złożył do Trybunału Konstytucyjnego (Polska) wniosek o zbadanie zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej pozycji 72-75 załącznika 3 do ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 2 tej ustawy oraz pozycjami 32-35 załącznika 10 do ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 2a tej ustawy w zakresie, w jakim przepisy te przewidują stosowanie obniżonych stawek VAT tylko do publikacji udostępnionych na nośniku fizycznym, z wyłączeniem publikacji przesyłanych drogą elektroniczną.

17

W trakcie postępowania głównego Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokurator Generalny (Polska) podkreślili, że ponieważ sporne przepisy polskiej ustawy o VAT zostały wydane w celu transpozycji do prawa krajowego art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 i pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, polski ustawodawca nie mógł inaczej uregulować tej kwestii, nie naruszając zobowiązań wynikających z prawa Unii. Tej samej opinii bronili członkowie rządu polskiego wezwani przez sąd odsyłający do przedstawienia opinii w tej sprawie.

18

Sąd odsyłający jest zdania, że istnieją jednak wątpliwości co do ważności tych dwóch przepisów zmienionej dyrektywy 2006/112.

19

W pierwszej kolejności sąd ten stwierdza, że dyrektywa 2009/47, z której wynika pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112, może być dotknięta uchybieniem proceduralnym, ponieważ brzmienie tego punktu różni się od tekstu projektu dyrektywy, jaki został przekazany Parlamentowi.

20

W drugiej kolejności sąd ten uważa, że art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy może być sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. Podczas gdy książki cyfrowe udostępnione na nośniku fizycznym i te przesyłane drogą elektroniczną wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumentów, tenże art. 98 ust. 2 dopuszcza stosowanie obniżonej stawki VAT tylko do dostawy książek cyfrowych na nośniku fizycznym.

21

W tych okolicznościach Trybunał Konstytucyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym naruszono istotny wymóg proceduralny konsultacji z Parlamentem Europejskim?

2) Czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy jest nieważny, ponieważ narusza zasadę neutralności podatkowej w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie obniżonych stawek podatku do książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych?.'

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

W przedmiocie pytania pierwszego

22

Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest nieważny, ponieważ w procesie prawodawczym prowadzącym do jego przyjęcia naruszono istotny wymóg proceduralny. Skoro bowiem brzmienie pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się od zawartego w projekcie dyrektywy tekstu, na podstawie którego nastąpiła konsultacja z Parlamentem, sąd odsyłający zastanawia się, czy nie należało zasięgnąć ponownej konsultacji tej instytucji.

23

W niniejszym wypadku należy stwierdzić, że zgodnie z art. 93 TWE, obecnie art. 113 TFUE, który przewiduje szczególnie procedurę prawodawczą, należało zasięgnąć konsultacji Parlamentu przed przyjęciem dyrektywy 2009/47, a w konsekwencji przed zastąpieniem przez tę dyrektywę pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

24

Regularne konsultacje z Parlamentem w wypadkach przewidzianych przez traktat WE, obecnie traktat FUE, stanowią bowiem istotny wymóg formalny, którego naruszenie powoduje nieważność danego aktu (wyrok z dnia 10 maja 1995 r., Parlament/Rada, C-417/93, EU:C:1995:127, pkt 9).

25

Faktyczny udział Parlamentu w procesie prawodawczym, zgodnie z procedurami przewidzianymi przez traktat, stanowi bowiem istotny element równowagi instytucjonalnej zamierzonej przez traktat i to w zakresie, w jakim kompetencja Parlamentu stanowi wyraz fundamentalnej zasady demokratycznej, zgodnie z którą obywatele uczestniczą w sprawowaniu władzy za pośrednictwem zgromadzenia przedstawicielskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 1995 r., Parlament/Rada, C-21/94, EU:C:1995:220, pkt 17 z dnia 10 czerwca 1997 r., Parlament/Rada, C-392/95, EU:C:1997:289, pkt 14).

26

Obowiązek konsultacji Parlamentu w toku procedury prawodawczej w wypadkach przewidzianych przez traktat oznacza, że ponowne konsultacje z Parlamentem są konieczne, jeżeli tekst ostatecznie przyjęty jako całość różni się w swej istocie od tekstu, który konsultowano już z Parlamentem, chyba że zmiany zgodne są zasadniczo z życzeniami samego Parlamentu (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 1994 r., Niemcy/Rada, C-280/93, EU:C:1994:367, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

27

Należy zatem zbadać, czy pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się w swej istocie od znajdującego się w projekcie dyrektywy tekstu, na podstawie którego dokonano konsultacji z Parlamentem.

28

W tym względzie należy stwierdzić, że projekt dyrektywy przewidywał, iż pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 wśród dostaw towarów i świadczenia usług, jakie mogą być objęte obniżoną stawką VAT, wymieniał odtąd "dostarczanie książek, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), jak również książek audio, płyt CD, CD-ROM-ów lub jakichkolwiek podobnych nośników fizycznych, które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych, dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym".

29

Tymczasem pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wymienia "dostarczanie książek na wszystkich nośnikach fizycznych, również w formie wypożyczeń w bibliotekach (łącznie z broszurami, ulotkami i podobnymi materiałami drukowanymi, albumami, książeczkami obrazkowymi, do rysowania lub kolorowania dla dzieci, nutami drukowanymi lub w postaci rękopisu, mapami, mapami hydrograficznymi lub podobnymi), dzienników i periodyków, z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym".

30

Z porównania odpowiedniego brzmienia projektu dyrektywy i pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wynika, że punkt ten różni się od rzeczonoego projektu, ponieważ jako rodzaje nośnika fizycznego uprawniające do stosowania obniżonej stawki VAT nie wskazuje wymienionych w tym projekcie "książek audio, płyt CD [i] CD-ROM-ów", ani też nie odnosi się wyraźnie do książek, "które powtarzają głównie te same informacje, jakie zawarte są w książkach drukowanych", w przeciwieństwie do owego projektu, lecz odwołuje się do dostarczania książek na "wszystkich nośnikach fizycznych".



Jednakże z różnic tych nie można wywnioskować, że pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 różni się w swej istocie od tekstu, który znajdował się w projekcie dyrektywy.

Ze względu bowiem na to, że projekt ten wskazywał objęcie także książek dostarczanych na "jakichkolwiek [nośnikach fizycznych podobnych]" do książek drukowanych, książek audio, płyt CD, i CD-ROM-ów, listę, jakiej dostarczał wskazany projekt, należy postrzegać nie jako wyczerpującą, lecz mającą jedynie zilustrować fakt, iż chodziło o wszystkie możliwe rodzaje nośnika fizycznego, podobnie jak ostatecznie określiła to Rada w pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.

Wprawdzie pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 nie wyjaśnia wyraźnie, że w celu zastosowania obniżonej stawki VAT dane nośniki fizyczne powinny powtarzać zasadniczo te same informacje co zawarte w książkach drukowanych. Jednakże, ponieważ brzmienie to dotyczy jedynie "książek", pojęcia desygnującego, w zwykłym rozumieniu tego terminu, książkę drukowaną, wynika z tego, że aby dane nośniki wchodziły w zakres stosowania wskazanego przepisu, powinny one zasadniczo powtarzać te same informacje, co zawarte w książkach drukowanych.

W konsekwencji należy stwierdzić, jak to uczynił Trybunał w pkt 53 wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143), że tekst pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 jest jedynie redakcyjnym uproszczeniem tekstu zawartego w projekcie dyrektywy, którego istota została w pełni zachowana.

W tych okolicznościach Rada nie była zobowiązana do ponownej konsultacji z Parlamentem.

Z powyższego wynika, że pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 nie jest nieważny ze względu na to, iż w procesie prawodawczym prowadzącym do jego przyjęcia naruszono istotny wymóg proceduralny.

W przedmiocie pytania drugiego

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy jest nieważny, ponieważ narusza zasadę neutralności podatkowej w zakresie, w jakim wyłącza stosowanie obniżonych stawek VAT do dostawy książek wydawanych w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych.

Uwagi wstępne

W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że nawet jeśli sąd odsyłający w treści swego pytania odnosi się do zasady neutralności podatkowej, to z postanowienia odsyłającego wynika, iż sąd ten w istocie porusza kwestię ważności art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, pod kątem zasady równego traktowania ustanowionej w art. 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej "kartą").

W drugiej kolejności, nawet jeśli w sformułowaniu pytania sąd odsyłający oprócz książek elektronicznych przywołuje "inne publikacje elektroniczne", z postanowienia odsyłającego wynika również, że wątpliwości wyrażone przez ten sąd dotyczą wyłącznie istnienia ewentualnego nierównego traktowania przez zmienioną dyrektywę 2006/112 dostawy książek cyfrowych w zależności od tego, czy są one przesyłane na nośniku fizycznym czy drogą elektroniczną.

W tych okolicznościach należy uznać, że sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy jest nieważny, ponieważ w zakresie, w jakim wyłącza wszelką możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, artykuł ten narusza zasadę równego traktowania ustanowioną w art. 20 karty.

Ocena Trybunału

Należy najpierw przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału zasada równego traktowania wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmiennie nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (wyroki: z dnia 12 listopada 2014 r., Guardian Industries i Guardian Europe/Komisja, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, pkt 51; z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 35).

- W przedmiocie odmiennego traktowania podobnych sytuacji

Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału elementy charakteryzujące różne sytuacje, a w ten sposób ich ewentualnie

podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

43

W niniejszej sprawie różne traktowanie przywołane przez sąd odsyłający wynika z braku możliwości przewidzenia przez państwa członkowskie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy stosowanie takiej stawki jest dopuszczalne w odniesieniu do dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych. W konsekwencji elementy charakteryzujące te dwie sytuacje, a także ich ewentualnie podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle celów zamierzonych przez prawodawcę, skoro ten ostatni zezwolił państwom członkowskim na stosowanie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych.

44

W tym względzie należy zauważyć, że uprawnienie państw członkowskich do stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek drukowanych po raz pierwszy zostało przewidziane przez dyrektywę Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT) (Dz.U. 1992, L 316, s. 1 - wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 202), która poprzez art. 1 wprowadziła do szóstej dyrektywy załącznik H dotyczący wykazu towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT, którego pkt 6 został powtórzony w pkt 6 załącznika III do dyrektywy 2006/112 w brzmieniu sprzed wejścia w życie dyrektywy 2009/47. Uprawnienie to zostało rozszerzone przez tę ostatnią dyrektywę na dostawę książek "na wszystkich nośnikach fizycznych".

45

Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 56 opinii, cel leżący u podstaw stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek polega na wspieraniu czytania, czy to beletrystyki lub książek specjalistycznych, czy to gazet lub czasopism.

46

Należy zatem uznać, że poprzez umożliwienie państwom członkowskim stosowania obniżonych stawek VAT do dostawy książek na wszystkich nośnikach fizycznych, zmieniona dyrektywa 2006/112 służy takiemu celowi.

47

Wniosek ten potwierdza zresztą fakt, iż pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 wyłącza możliwość stosowania obniżonej stawki VAT do "dostawy materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym". Materiały takie odznaczają się bowiem tym, że w żaden sposób nie służą celowi wymienionemu w pkt 45 niniejszego wyroku.

48

Aby więc cel taki mógł zostać osiągnięty, istotne jest to, aby obywatele Unii Europejskiej mogli mieć faktyczny dostęp do treści książek, a sposób ich dostawy nie odgrywa w tym kontekście decydującej roli.

49

W konsekwencji należy stwierdzić, że w świetle celu art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy dostawa książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, z jednej strony, oraz dostawa książek cyfrowych drogą elektroniczną, z drugiej strony, stanowią sytuacje podobne.

50

Wniosku tego nie podważa okoliczność, że zgodnie z art. 14 ust. 1 zmienionej dyrektywy 2006/112 dostawa książki cyfrowej na nośniku fizycznym co do zasady stanowi dostawę towarów, podczas gdy na podstawie art. 24 ust. 1 i art. 25 tej dyrektywy dostawa książki cyfrowej drogą elektroniczną stanowi świadczenie usług. Jako że zasady VAT w gruncie rzeczy mają na celu opodatkowanie w taki sam sposób konsumpcji towarów i usług, ta odmienna kwalifikacja nie jawi się jako decydująca w kontekście celu, jakiemu służy art. 98 ust. 2 rzeczony dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej, przywołanego w pkt 45 niniejszego wyroku.

51

W konsekwencji w zakresie, w jakim art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, skutkuje wyłączeniem stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, podczas gdy takie stosowanie jest dopuszczalne dla dostawy książek cyfrowych na wszystkich nośnikach fizycznych, przepisy te należy uważać za ustanawiające odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji w świetle celu zamierzonego przez prawodawcę Unii.

- W przedmiocie uzasadnienia

52

Jeżeli zostało stwierdzone odmienne traktowanie dwóch podobnych sytuacji, zasada równego traktowania nie jest naruszana, o ile różnica ta jest należycie uzasadniona (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 46).

53

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ma to miejsce, gdy odmienne traktowanie pozostaje w związku z dopuszczalnym prawnie celem realizowanym przez przepis skutkujący ustanowieniem takiej różnicy oraz gdy różnica ta jest proporcjonalna do tego celu (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2013 r., Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, pkt 77; z dnia 22 maja 2014 r., Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, pkt 43).

W tym kontekście zrozumiałe jest, że przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym prawodawca Unii powinien dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym, a także społecznym, oraz wyważać rozbieżne interesy lub dokonywać złożonych ocen. W konsekwencji należy mu przyznać w tych ramach szeroki zakres uznania, tak aby sądowa kontrola przesłanek wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku ograniczała się do kontroli oczywistego błędu [zob. podobnie wyroki: z dnia 10 grudnia 2002 r., *British American Tobacco (Investments)* i *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123; a także z dnia 17 października 2013 r., *Billerud Karlsborg* i *Billerud Skärblacks*, C-203/12, EU:C:2013:664, pkt 35].

W niniejszym wypadku należy przypomnieć, że odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 51 niniejszego wyroku wynika z art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, który wyłącza stosowanie obniżonej stawki VAT do świadczenia wszelkich usług elektronicznych, a w konsekwencji, do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, w przeciwieństwie do dostawy książek w danym wypadku cyfrowych, na wszystkich nośnikach fizycznych.

W tym względzie z prac przygotowawczych dotyczących dyrektywy 2002/38 wynika, że zmiany zaproponowane przez Komisję w odniesieniu do opodatkowania usług świadczonych drogą elektroniczną stanowiły pierwszy etap wprowadzania nowej polityki w dziedzinie VAT, mającej na celu uproszczenie i wzmocnienie systemu VAT w celu zachęty do zgodnych z prawem transakcji handlowych na rynku wewnętrznym. Z tych prac przygotowawczych wynika bowiem, że handel elektroniczny reprezentuje istotny potencjał tworzenia zamożności i zatrudnienia w Unii oraz że ustanowienie zrozumiałego i precyzyjnego otoczenia regulacyjnego stanowi istotną przesłankę wstępną dla stworzenia klimatu zaufania zachęcającego przedsiębiorstwa do inwestycji i handlu.

Jak wyjaśniły Rada i Komisja w odpowiedzi na pisemne pytanie zadane przez Trybunał oraz na rozprawie, wyłączenie stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, zawarte w art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112, należy rozumieć jako należące do szczególnego systemu VAT dla handlu elektronicznego. Z wyjaśnień tych instytucji wynika zatem, że uznano za niezbędne poddanie usług świadczonych drogą elektroniczną jasnym, prostym i jednolitym regułom, aby stawka VAT mająca zastosowanie do tych usług mogła zostać określona w sposób pewny, a także aby ułatwić zarządzanie tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe.

Nie można kwestionować prawnie dopuszczalnego charakteru takiego celu.

Zasada pewności prawa znajdująca się u podstaw tegoż celu wymaga, aby dane uregulowanie Unii umożliwiało zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem ich praw i obowiązków, aby miały one możliwość świadomego podjęcia odpowiednich działań (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., *Komisja/Zjednoczone Królestwo*, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

Ponadto Trybunał uznał już słuszność celu polegającego na ustanowieniu przez prawodawcę ogólnych reguł, które mogą być łatwo stosowane przez podmioty gospodarcze oraz w prosty sposób kontrolowane przez właściwe organy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, pkt 33).

W odniesieniu do przydatności środka zawartego w art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy do realizacji zamierzonego celu, jaki został przedstawiony w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku, nie można przyjąć, aby ocena, jakiej dokonał prawodawca Unii, wykraczała poza zakres uznania, jakim dysponuje.

Wyłączając bowiem stosowanie obniżonej stawki VAT do usług świadczonych drogą elektroniczną, prawodawca Unii eliminuje konieczność analizy przez podatników i krajowe organy podatkowe każdego rodzaju świadczonych usług elektronicznych, czy należy on jednak do jednej z kategorii usług mogących podlegać takiej stawce na mocy załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.

Sporny środek należy zatem uważać za przydatny do realizacji celu polegającego na określeniu w sposób pewny stawki VAT mającej zastosowanie do usług świadczonych drogą elektroniczną, a tym samym do ułatwienia zarządzania tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe.

W odniesieniu do wymogu związanego z przesłanką proporcjonalności, należy stwierdzić, że aby został wybrany środek najmniej ograniczający w stosunku do innych odpowiednich możliwych środków, i aby spowodowane niedogodności nie były nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonych celów, prawodawca Unii ewentualnie mógł oddzielić dostawę książek cyfrowych drogą elektroniczną od pozostałych usług elektronicznych, a w konsekwencji umożliwić stosowanie do tych książek obniżonej stawki VAT.

Jednakże takie rozwiązanie mogłoby być sprzeczne z celem zamierzonym przez prawodawcę Unii, polegającym na konieczności zaradzenia niepewności prawnej wywoływanej przez ciągły rozwój, jakiemu podlegają usługi elektroniczne w całości, z którego to względu prawodawca Unii wykluczył całość tych usług z listy transakcji, do których można stosować obniżoną stawkę VAT na podstawie załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112.

W tym względzie uznanie, że państwa członkowskie dysponują możliwością stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, tak jak jest to dopuszczalne dla dostawy takich książek na wszystkich nośnikach fizycznych, zagrażałoby spójności całości środka zamierzonego przez prawodawcę Unii, polegającego na wyłączeniu wszystkich usług elektronicznych z możliwości stosowania obniżonej stawki VAT.

Co do ewentualności rozszerzenia możliwości stosowania obniżonej stawki VAT do wszystkich usług elektronicznych należy stwierdzić, że przyjęcie takiego środka generalnie wprowadziłoby nierówne traktowanie między usługami nieelektronicznymi, które co do zasady nie korzystają z obniżonej stawki VAT, a usługami elektronicznymi.

W konsekwencji prawodawca Unii mógł uznać, w ramach swobody oceny, jaką dysponuje, że żaden z teoretycznie możliwych środków nie był właściwy do realizacji różnych zamierzonych przez niego celów.

Należy dodać, że z art. 4 i 5 dyrektywy 2002/38, a także z art. 6 dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) wynika, iż Rada przewidziała przegląd specjalnego systemu opodatkowania dla usług elektronicznych na podstawie dotychczasowych doświadczeń. Ponadto Komisja zapowiedziała, w komunikacie do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczącym planu działania w sprawie VAT [COM(2016) 148 final] swój zamiar rozpatrzenia opracowania wniosku dotyczącego dyrektywy zmieniającej zmienioną dyrektywę 2006/112.

W tych okolicznościach odmienne traktowanie wynikające z art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, pomiędzy dostawą książek cyfrowych drogą elektroniczną a dostawą książek na wszystkich nośnikach fizycznych, należy uznać za należyście uzasadnione.

Należy zatem stwierdzić, że art. 98 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 6 załącznika III do tej dyrektywy, który skutkuje wyłączeniem możliwości stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki VAT do dostawy książek cyfrowych drogą elektroniczną, przy jednoczesnym dopuszczeniu stosowania obniżonej stawki VAT do dostawy książek na jakimkolwiek nośniku fizycznym, nie narusza zasady równego traktowania, jaką ustanawia art. 20 karty.

Z powyższych rozważań wynika, że analiza pytań prejudycjalnych nie wykazała żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność pkt 6 załącznika III do zmienionej dyrektywy 2006/112 lub art. 98 ust. 2 tej dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej.

W przedmiocie kosztów

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

**Analiza pytań prejudycjalnych nie wykazała żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność pkt 6 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. lub art. 98 ust. 2 tej dyrektywy w związku z pkt 6 załącznika III do niej.**

2017-03-06 • NSA • I FPS 7/16 • UKS: art. 10



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 6 marca 2017 r.

I FPS 7/16

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski. Sędziowie NSA: Antoni Hanusz, Tomasz Kolanowski (współsprawozdawca), Marek Kołaczek, Sylwester Marciniak, Małgorzata Niezgódka -Medek (sprawozdawca), Danuta Oleś.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej Przedsiębiorstwa P.W. "P." sp. z o.o. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2014 r. w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa P.W. "P." sp. z o.o. z siedzibą w W. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 lutego 2014 r. nr (...) w przedmiocie zawieszenia postępowania kontrolnego, po rozpoznaniu z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Anity Woźniak-Rzążewskiej na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przedstawionego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 22 listopada 2016 r. sygn. akt I FSK 478/15 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.):

"Czy w świetle przepisów obowiązującego prawa, a w szczególności art. 268a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.) i art. 143 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł udzielić zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczenia dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej, na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.)?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym od dnia 30 lipca 2010 r. do dnia 28 lutego 2017 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł, na podstawie art. 10 ust. 3 w związku z ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 i 1165), udzielić zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczenia dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej, stosownie do art. 10 ust. 2 pkt 11 tej ustawy.**

### UZASADNIENIE

Zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, zawarte w postanowieniu z 22 listopada 2016 r., I FSK 478/15, przedstawione przez NSA do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów, ujawniło się przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 9 grudnia 2014 r., VIII SA/Wa 419/14. W wyroku tym Sąd I instancji oddalił skargę P.W. "P." sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: Spółka) na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 lutego 2014 r. nr (...) w przedmiocie zawieszenia postępowania kontrolnego. Postanowieniem tym organ II instancji, po rozpatrzeniu zażalenia Spółki, utrzymał w mocy postanowienie Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie z 3 grudnia 2013 r., wydane na podstawie art. 201 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.). Powodem zastosowania tego przepisu i zawieszenia postępowania kontrolnego prowadzonego w Spółce przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie w zakresie rozliczania się z podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2008 r. było wystąpienie organu do amerykańskiej administracji podatkowej z wnioskiem o udzielenie informacji na temat przebiegu transakcji zawieranych w tym okresie. W zażaleniu, a następnie w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Spółka, oprócz zarzutów dotyczących meritum sprawy, tj. braku przesłanki zawieszenia, podnosiła także okoliczność prowadzenia postępowania kontrolnego oraz wydania postanowień przez organy niewłaściwe miejscowo. Postanowienie z 31 lipca 2013 r., w którym na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.; ostatni tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 720 i 1165, dalej: ustawa o kontroli skarbowej) wyznaczono do prowadzenia tego postępowania kontrolnego Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie, nie zostało bowiem podpisane osobiście przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (GIKS), ale przez zastępcę dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów. Spółka nie zgodziła się przy tym ze stanowiskiem organu II instancji, że uprawnienie, o którym mowa w wymienionym wyżej przepisie ustawy o kontroli skarbowej, GIKS mógł przekazać podległym pracownikom na podstawie art. 268a K.p.a., co miało miejsce w rozpatrywanej sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie podzielił zarzutów Spółki. Uznał, że wykładnia językowa, uzupełniona wykładnią systemową oraz wykładnią celowościową art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej w związku z art. 5 § 2 pkt 3 i art. 268a K.p.a., daje podstawę do przyjęcia, że GIKS jako organ jednoosobowy posiadał możliwość działania w tym zakresie przez osoby upoważnione, tak jak to miało miejsce w rozpatrywanej sprawie. Odmienne stanowisko, prezentowane w tej kwestii przez Skarżącą, prowadziłoby do niepożądanego w państwie prawa paraliżu działalności organów jednoosobowych, w tym przypadku GIKS, np. w razie nieobecności piastuna funkcji organu.

W skardze kasacyjnej od przedstawionego wyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wśród zarzutów naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.), Spółka

wskazała na naruszenie art. 145 § 1 pkt 2 P.p.s.a. oraz art. 15 § 1, art. 216 § 1, art. 247 § 1 pkt 1 O.p. oraz art. 31 ust. 1 i 2, art. 9a ust. 2 oraz art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej przez odmowę stwierdzenia nieważności postanowienia organu odwoławczego oraz poprzedzającego je postanowienia organu kontroli skarbowej wydanych z naruszeniem przepisów o właściwości miejscowej organu kontroli skarbowej.

Zdaniem NSA, rozpoznającego skargę kasacyjną w składzie zwykłym, ocena zasadności tej podstawy kasacyjnej wymaga przede wszystkim wyjaśnienia zagadnienia, czy GIKS mógł delegować kompetencje (w tym przypadku na zastępcę dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów), o których mowa w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie wyznaczenia organu kontroli skarbowej do prowadzenia takiej kontroli, także poza jego właściwością miejscową, oraz czy podstawą prawną do takiego działania mógł być, jak w niniejszej sprawie, art. 268a K.p.a.

Pierwszym problemem, na który zwrócił uwagę NSA, była kwestia dopuszczalności delegowania wymienionych wyżej kompetencji przyznanych GIKS. Co do zasady, przeniesienie kompetencji wymaga podstawy ustawowej, ponieważ powoduje przejęcie kompetencji do rozstrzygania sprawy z zakresu właściwości jednego organu do właściwości innego. NSA odwołał się przy tym do orzecznictwa sądów administracyjnych (wyroki: WSA w Opolu z 15 listopada 2012 r., II SA/Op 218/12, NSA z 22 marca 2012 r., I FSK 876/11), Trybunału Konstytucyjnego (wyrok TK z 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, OTK ZU-A 2011, nr 10, poz. 113) oraz Sądu Najwyższego (wyrok z 14 marca 2008 r., WA 9/08, OSNWSK 2008, nr 1, poz. 659; uchwała pełnego składu SN BSA I-4110-4/13, OSNKW 2014, nr 2, poz. 9), z którego wynika konieczność ścisłego interpretowania przepisów upoważniających do przeniesienia kompetencji.

Ponadto NSA powziął wątpliwość, czy GIKS mógł powołać się na art. 268a K.p.a., przekazując upoważnienie do działania w swoim imieniu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej podległemu pracownikowi. Sąd kasacyjny, po dokonaniu analizy unormowania zawartego w art. 268a K.p.a., zwrócił uwagę, że jego przedmiotem mogą być wyłącznie sprawy załatwiane w jednym z postępowań unormowanych w Kodeksie. Natomiast wyznaczenie dyrektora urzędu kontroli skarbowej z pominięciem właściwości miejscowej było uprawnieniem władczym organu kontroli skarbowej wyższego stopnia realizowanym w stosunku do podległego organu w ramach władztwa wewnętrznego przysługującego GIKS, nie stanowiło więc załatwienia sprawy administracyjnej w rozumieniu art. 1 K.p.a. Oprócz tego sprawy związane z podległością służbową lub organizacyjną są wyraźnie wyłączone z zakresu stosowania Kodeksu na podstawie art. 3 § 3 pkt 1 K.p.a.

NSA przeanalizował także regulację zawartą w art. 143 O.p. Podkreślił, że pierwowzorem do wprowadzenia tego przepisu do postępowania podatkowego był art. 268a K.p.a. Dlatego też w rozpatrywanej sprawie podobne wątpliwości, które dotyczą możliwości zastosowania do wydania przez GIKS upoważnienia na podstawie tego ostatnio wymienionego przepisu, obejmują również art. 143 O.p.

W podsumowaniu NSA podniósł, że wątpliwości związane z dekoncentracją kompetencji GIKS nie wywołały wprawdzie do tej pory rozbieżności w orzecznictwie, ale znaczenie praktyczne tego zagadnienia jest bardzo duże z uwagi na liczbę spraw, które były prowadzone przez tak wyznaczone organy kontroli skarbowej. Dlatego niezbędne jest wyjaśnienie tych wątpliwości przez skład poszerzony NSA.

W pismach procesowych z 31 stycznia i 15 lutego 2017 r. pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie podniósł, że art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej przyznawał GIKS uprawnienie do wyznaczania organu kontroli skarbowej poza właściwością miejscową. Jednocześnie w ustawie nie zastrzeżono, że czynności tej może dokonać jedynie osobiście piastun organu. Tym samym kompetencja ta, jak każda inna kompetencja GIKS jako organu administracji publicznej, mogła być delegowana na podstawie upoważnienia administracyjnego przewidzianego w przepisach K.p.a. oraz Ordynacji podatkowej. Z uwagi na liczbę spraw (ok. 800 rocznie), w których należało wyznaczyć dyrektora urzędu kontroli skarbowej poza jego właściwością miejscową, oraz okoliczności, w jakich dokonywane były takie wyznaczenia (często działania ad hoc, na skutek pilnego wniosku w związku z prowadzonymi czynnościami operacyjnymi), a także naturalną nieobecność osoby sprawującej funkcję GIKS (z przyczyn osobistych lub z tytułu wykonywania innych obowiązków) możliwość delegowania tych kompetencji była konieczna. W przeciwnym razie mogłoby dojść do zakłócenia sprawnego funkcjonowania, a nawet paraliżu służb skarbowych.

Jednocześnie pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie podniósł, że upoważnienie GIKS z 5 sierpnia 2010 r., jakie w rozpatrywanej sprawie otrzymał zastępca dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej, zostało opracowane zgodnie z wewnętrzną procedurą obowiązującą w owym czasie w Ministerstwie Finansów, z zastosowaniem art. 268a K.p.a. i art. 143 O.p. Natomiast Departament Kontroli Skarbowej był tą komórką organizacyjną, której przypisana została obsługa organizacyjna GIKS, stosownie do regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, nadanego w drodze zarządzenia przez Ministra Finansów (w czasie wystawienia upoważnienia kwestię tę regulował § 27 zarządzenia nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Ministerstwu Finansów; w kolejnych zarządzeniach obsługa GIKS była także powierzana tej samej jednostce organizacyjnej).

Prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z 1 marca 2017 r. zajął stanowisko, że w stanie prawnym do 28 lutego 2017 r., w świetle obowiązujących wówczas przepisów, w tym w szczególności art. 143 O.p., Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł udzielić podległemu zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczenia dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej, na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej.

**Naczelnny Sąd Administracyjny, rozpoznając zagadnienie prawne przedstawione przez tutejszy Sąd orzekający w składzie zwykłym, zważył co następuje:**

Przed wszystkim należy podzielić stanowisko zaprezentowane w postanowieniu NSA z 22 listopada 2016 r., I FSK 478/15, że przedstawione w nim zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości, mimo iż do tej pory nie wywołało rozbieżności w orzecznictwie. Rozstrzygnięcie tych wątpliwości w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a. jest szczególnie istotne z uwagi na możliwe konsekwencje dla bytu decyzji i innych aktów administracyjnych wydanych przez wyznaczonych poza właściwością miejscową, tak jak w niniejszej sprawie, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Jak wynika z pism procesowych pełnomocnika Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, praktyka upoważniania przez GIKS pracowników Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów w ramach dekoncentracji wewnętrznej do stosowania w jego imieniu art. 10

ust. 2 pkt 11 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.) była powszechna i jak do tej pory, mimo badania niektórych z wydanych przez tak wyznaczone organy aktów przez sądy administracyjne, nie była kwestionowana.

Przechodząc do meritum, należy zwrócić uwagę na dwie zasadnicze kwestie związane z przedstawionym zagadnieniem. Pierwsza dotyczy treści i charakteru czynności podejmowanych przez GIKS na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej. Zgodnie z tym przepisem, zawartym w artykule określającym zadania i kompetencje GIKS, mógł on wyznaczyć dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia kontroli skarbowej, kontroli podatkowej lub przeprowadzenia innej czynności w sprawach z zakresu kontroli skarbowej, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Przepis ten, wprowadzony do ustawy na podstawie art. 1 pkt 13 lit. a) tiret czwarte ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858), obowiązywał od 30 lipca 2010 r. do 28 lutego 2017 r. Został on wyeliminowany z systemu prawnego w wyniku uchylenia z dniem 1 marca 2017 r. ustawy o kontroli skarbowej na podstawie art. 159 pkt 1 w związku z art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.). Podobnie jak art. 10a ustawy o kontroli skarbowej, dawał podstawę do odstąpienia od ustalania właściwości miejscowej dyrektorów urzędów kontroli skarbowej według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby kontrolowanego (art. 9a ust. 2). Nie wprowadzając wymiernych kryteriów, pozwalał organowi nadzoru na elastyczne i adekwatne do celów kontroli skarbowej wykorzystywanie podległego aparatu. Przy czym w art. 10 ust. 2 pkt 11 tzw. uznanie administracyjne przy wykonywaniu kompetencji przez GIKS miało charakter nieograniczony, w art. 10a ust. 1 była mowa o uzasadnionych przypadkach pozwalających na stosowanie normy uznaniowej. Na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 (a także art. 10a ust. 1) GIKS miał niezaskarżalne osobnym środkiem prawnym uprawnienie do wskazania dowolnego dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do przeprowadzenia zarówno całych postępowań, jak i kontroli podatkowej czy jednostkowej czynności z zakresu kontroli skarbowej, a także przekazania innemu organowi, już po rozpoczęciu postępowania kontrolnego, prowadzenia takiego postępowania bądź przeprowadzenia w jego ramach określonej czynności (por. D. Zalewski, A. Melezini: Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 147-150, s. 158-160, s. 170-171; P. Pietrasz, W. Stachurski: Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 189-190). Przyznanie organowi nadzoru tak szerokich i uznaniowych uprawnień związanych z wyznaczaniem organów prowadzących postępowania kontrolne świadczy o tym, że podstawowym celem wprowadzenia tych kompetencji było zapewnienie warunków do sprawnego przeprowadzenia postępowań wymienionych w tych przepisach i uproszczenie podejmowanych w nich czynności. Realizowanie właściwości miejscowej bez możliwości jej modyfikowania zagrażałoby efektywności i skuteczności działań policji administracyjnej, jaką do 28 lutego 2017 r. stanowiła kontrola skarbową. Na taki cel wprowadzanych zmian wskazywano zresztą w uzasadnieniu projektu wymienionej wyżej ustawy zmieniającej ustawę o kontroli skarbowej, podnosząc m.in., że "Zmiana uprości proces inicjowania przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej postępowań kontrolnych, jednocześnie nie zmieniając generalnych zasad" (druk sejmowy nr 1852).

Należy przy tym podkreślić, że relacja pomiędzy GIKS a dyrektorami urzędów kontroli skarbowej znajdowała się w sferze wewnętrznej administrowania, tj. nadzoru w administracji skarbowej. Związana była z organizacją i funkcjonowaniem scentralizowanej struktury w ramach policji administracyjnej. Dlatego uprawnienie, o którym mowa w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, realizowane było poprzez władczą czynność wewnętrzną GIKS, skierowaną do podległego organu, który nie mógł jej kwestionować. Czynność podejmowana na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, w przeciwieństwie do wyznaczenia, o którym mowa w art. 10a tej ustawy, nie wymagała też szczególnej formy (postanowienia) i doręczenia jej kontrolowanemu (por. bardziej sformalizowany sposób wyznaczenia organu z pominięciem właściwości miejscowej po wszczęciu postępowania - art. 10a ust. 1 i 2 ustawy o kontroli skarbowej). Jednocześnie zakres przedmiotowy i w konsekwencji liczba wyznaczenia, które mogły wynikać ze stosowania art. 10 ust. 2 pkt 11 (także art. 10a ust. 1), wskazywały na obiektywną potrzebę ich podejmowania nie tylko przez piastuna funkcji organu, ale także w jego imieniu przez upoważnionych przez niego podległych mu pracowników. Pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie we wskazanych wyżej pismach procesowych zwracał uwagę na istotne powody świadczące o konieczności działania w tym zakresie przez GIKS za pośrednictwem upoważnionych pracowników obsługującego go aparatu. Wynikały one również z operacyjnych czynności organów kontroli skarbowej i konieczności szybkiego ich wykonywania, w szczególności w celu zapobiegania działalności przestępczej.

Należy przy tym podnieść, że zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej, w stanie prawnym obowiązującym w sprawie, z którą wiąże się rozpatrywane zagadnienie prawne, organy kontroli skarbowej tworzyły zhierarchizowaną strukturę organizacyjną, składającą się z naczelnego organu kontroli skarbowej - ministra właściwego do spraw finansów publicznych, organu wyższego stopnia oraz nadzoru nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej - Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, z wyraźnie określonymi zadaniami i kompetencjami przypisanymi tym organom (por. rozdział 2 ustawy o kontroli skarbowej, w szczególności art. 8 ust. 1, art. 10-10a, art. 11). Jednocześnie w art. 9 ust. 1 ustawy postanowiono, że organy te będą obsługiwane przez wyspecjalizowane jednostki organizacyjne kontroli skarbowej w postaci urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz urzędów kontroli skarbowej. Jeśli chodzi o Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, to w ustawie o kontroli skarbowej nie tylko nie zastrzeżono konieczności osobistego wykonywania kompetencji przez ten organ, lecz przeciwnie - w art. 10 ust. 3 założono, iż wykonuje on zadania określone w ustawie przy pomocy komórek organizacyjnych wyodrębnionych w tym celu w strukturze urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz koordynuje ich prace.

Ramowa struktura urzędu każdego ministra określona jest w art. 39 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2012 r. poz. 392 ze zm.), przy czym szczegółowa struktura ministerstwa wynika ze statutu nadawanego w drodze zarządzenia przez Prezesa Rady Ministrów, stosownie do ust. 5 tego artykułu. Natomiast do właściwego ministra, zgodnie art. 39 ust. 6 ustawy o Radzie Ministrów, należy ustalanie w drodze zarządzenia regulaminu organizacyjnego ministerstwa określającego zakres zadań i tryb pracy komórek organizacyjnych ministerstwa. Taki sposób uregulowania w drodze zarządzeń organizacji wewnętrznej sfery administrowania w ramach struktur administracji rządowej jest dopuszczalny w świetle art. 93 Konstytucji RP. W czasie wydania upoważnienia z 5 sierpnia 2010 r. przez GIKS dla zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej m.in. do wyznaczania dyrektora urzędu kontroli skarbowej poza właściwością miejscową tego organu, stosownie do art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, obowiązywało zarządzenie nr 10 Ministra Finansów w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Ministerstwu Finansów z dnia 10 lipca 2008 r. (Dz.Urz. MF Nr 8,

poz. 58). Stosownie do § 27 tego zarządzenia za obsługę GIKS w zakresie realizacji zadań wynikających z ustawy o kontroli skarbowej nieprzypisanych do właściwości innych komórek organizacyjnych odpowiadał Departament Kontroli Skarbowej. Mimo późniejszych zmian regulaminu organizacyjnego te zadania Departamentu nie uległy zmianie. Dopuszczenie w drodze art. 10 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej wykonywania zadań przez GIKS przy pomocy wyodrębnionej komórki organizacyjnej, którą - jak wynika ze wskazanych przepisów wewnętrznych - był Departament Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów, oznaczało konieczność dekoncentracji kompetencji do działania w imieniu organu na rzecz pracowników takiej jednostki. W szczególności gdy wynikało to ze specyfiki (częstotliwości, szybkości, efektywności, sprawności) wykonywanych zadań.

W związku z tym do rozważenia pozostaje druga kwestia zawarta w pytaniu składu zwykłego NSA: czy podstawą upoważnienia do wykonywania kompetencji, o których mowa w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, w imieniu GIKS mógł być art. 268a K.p.a. lub art. 143 O.p. Analiza unormowań zawartych w tych przepisach przemawia za przyjęciem, że żaden z nich nie może stanowić bezpośredniego umocowania do udzielenia upoważnienia do dekoncentracji wewnętrznej kompetencji ze sfery nadzoru nad podległymi organami. Nie wyklucza to pośredniego zastosowania regulacji zawartej w tych przepisach w drodze analogii przy udzielaniu, a przede wszystkim formułowaniu takiego upoważnienia.

Jeśli chodzi o art. 268a K.p.a., to wystarczająca argumentacja przemawiająca przeciwko stosowaniu tego przepisu przy upoważnianiu przez GIKS podległych pracowników do wykonywania kompetencji określonych w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej została przedstawiona w uzasadnieniu postanowienia składu zwykłego i nie ma potrzeby jej rozwijania do wyjaśnienia przedstawionego zagadnienia prawnego. Przepis art. 268a K.p.a. ma zastosowanie do załatwiania spraw administracyjnych w postępowaniach uregulowanych w K.p.a. (por. art. 1 i 2 K.p.a.), a do takich spraw nie należały sprawy wymienione w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej. Co więcej, na mocy wyraźnego wyłączenia zawartego w art. 3 § 3 pkt 1, art. 268a K.p.a. nie miał zastosowania do postępowania wynikającego z nadrzędności i podległości organizacyjnej w stosunkach między organami państwowymi i innymi państwowymi jednostkami organizacyjnymi, a tego typu relacja zachodziła pomiędzy GIKS i dyrektorem urzędu kontroli skarbowej. Ponadto stosowanie art. 268a K.p.a. do upoważniania w sprawach wykonywania zadań z zakresu nadzoru pracowników Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów, obsługującego GIKS, wykluczał też art. 3 § 3 pkt 2 K.p.a.

Także wykładnia literalna i systemowa art. 143 O.p., również w związku z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, wyłączała stosowanie tego przepisu do upoważniania przez GIKS podległych pracowników do wykonywania kompetencji ze sfery wewnętrznej, dotyczących zmiany właściwości organu kontroli skarbowej. Artykuł 143 O.p. bowiem ma zastosowanie do załatwiania spraw, o których mowa w dziale IV tej ustawy, tj. w ramach postępowania podatkowego, a poprzez odesłanie zawarte w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej miał zastosowanie także odpowiednio w ramach postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej. Takim postępowaniem nie było jednak wyznaczenie innego, niż dyrektor właściwy miejscowo, dyrektora urzędu kontroli skarbowej przez organ nadzoru, zanim zostało wszczęte postępowanie kontrolne.

Wykluczenie możliwości zastosowania obu wskazanych wyżej przepisów, tj. art. 268a K.p.a. oraz art. 143 O.p., jako bezpośredniej podstawy do upoważnienia do wykonywania kompetencji, wynikających z art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, nie oznacza, że kompetencje te w każdym przypadku musiał wykonywać samodzielnie piastun funkcji organu. Przedmiot tych kompetencji nie miał takiego charakteru, który przemawiałby za wykluczeniem możliwości powierzenia ich wykonania w drodze upoważnienia pracownikom obsługującym organ. Taka sytuacja występuje np. w relacji pomiędzy organem władzy wykonawczej - Ministrem Sprawiedliwości a sędziami z uwagi na zasady zawarte w art. 10 ust. 1 i art. 173 Konstytucji. Z tego powodu Sąd Najwyższy w orzeczeniach powołanych wyżej w postanowieniu NSA uznał za niedopuszczalne wykonywanie niektórych kompetencji Ministra Sprawiedliwości wobec sędziów przez jego zastępców.

Jak była już o tym wyżej mowa, założenie, że GIKS nie miał prawa upoważnić do wykonywania kompetencji, o których mowa w art. 10 ust. 2 pkt 11, podległych pracowników, niweczyłoby cel wprowadzenia tej regulacji, którym były przede wszystkim poprawa efektywności i uproszczenie działania organów kontroli skarbowej. Stałoby także w sprzeczności z konstytucyjnym nakazem zapewnienia działaniu instytucji publicznych rzetelności i sprawności (por. preambułę do Konstytucji RP). Należy przy tym podkreślić, że ta konstytucyjna dyrektywa musi być uwzględniana przede wszystkim przy wykonywaniu zadań przez organy administracji publicznej, do których należał GIKS.

Dlatego też należy przyjąć, że podstawę prawną do wydania takiego upoważnienia stanowił art. 10 ust. 3 w związku z ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, a także przepisy wewnętrzne regulujące funkcjonowanie urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które wyznaczały odpowiednią jednostkę organizacyjną - Departament Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów - do zapewnienia obsługi przy wykonywaniu zadań GIKS. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że w literaturze przedmiotu prezentowany jest pogląd, iż "upoważnienie przez organ pracowników swojego aparatu pomocniczego zasadniczo nie wymaga szczególnej podstawy prawnej (...).

Upoważnienie dla nich do wykonywania kompetencji ministra zawarte jest bądź w akcie regulującym wewnętrzne funkcjonowanie ministerstwa (regulaminie), bądź w aktach określających zakres obowiązków poszczególnych stanowisk, bądź wreszcie w konkretnych poleceniach przełożonego pracowników, tj. ministra". Autorzy tego stanowiska zwracają uwagę również na zakres obowiązywania art. 268a K.p.a., a także podkreślają, że niektóre działania, takie jak wydawanie aktów normatywnych, muszą być z uwagi na swój charakter podejmowane przez osobę piastującą funkcję organu (por. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska /w:/ Prawo administracyjne, pod red. naukową M. Wierzbowskiego, wyd. 12, Warszawa 2015, s. 97 i 98). Również w orzecnictwie NSA w związku z kontrolą decyzji wydawanych przez ZUS prezentowany był pogląd, że art. 268a K.p.a. nie można traktować jako jedyne, powszechnie i bezwzględnie obowiązującego wzorca udzielania upoważnień w imieniu organu administracji publicznej (por. m.in. wyroki NSA: z 15 listopada 2006 r., II GSK 225/06, ONSAiWSA 2007, nr 3, poz. 68, z aprobowaną glosą W. Chróścielewskiego, OSP 2008, nr 14, i z 14 grudnia 2006 r., II GSK 264/06, CBOSA). W wyrokach tych NSA dopuścił możliwość upoważniania pracowników przez dyrektorów Oddziału ZUS, a nie tylko przez Prezesa ZUS, do podpisywania decyzji w imieniu ZUS. Znajdowało to umocowanie w statucie ZUS nadanym temu organowi w drodze rozporządzenia przez Ministra Pracy i Polityki Socjalnej, który NSA uznał ze względu na specyfikę organizacyjną ZUS za niesprzeczny z art. 268a K.p.a.

Dodatkowo NSA zauważa, że w sprawie, w której wyłoniło się analizowane zagadnienie prawne, sposób sformułowania



upoważnienia przez GIKS dla zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów, zgodny z ówczesną praktyką, opartą na aktach wewnętrznych, z powołaniem się na art. 268a K.p.a. oraz art. 143 O.p., w zakresie, w jakim dotyczył dekoncentracji kompetencji, wymienionych w art. 10 ust. 2 pkt 11 ustawy o kontroli skarbowej, mógł budzić uzasadnione wątpliwości. Jednakże przy przyjęciu założenia, że podstawą do takiego upoważnienia był w istocie art. 10 ust. 3 w związku z ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej w związku z regulacją wewnętrzną obowiązującą w Ministerstwie Finansów, uchybienie to nie mogło mieć wpływu na dokonanie prawidłowego wyznaczenia dyrektora urzędu kontroli skarbowej, także poza właściwością miejscową tego organu.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a., przyjął uchwałę, że "W stanie prawnym obowiązującym od dnia 30 lipca 2010 r. do dnia 28 lutego 2017 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł, na podstawie art. 10 ust. 3 w związku z ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 i 1165), udzielić zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczania dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej, stosownie do art. 10 ust. 2 pkt 11 tej ustawy".

2016-12-06 • TK • SK 7/15 • AKC: art. 65



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 6 grudnia 2016 r.

SK 7/15

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka - przewodniczący,

Piotr Pszczółkowski,

Stanisław Rymar,

Andrzej Rzepliński,

Piotr Tuleja - sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżących, Ministra Rozwoju i Finansów oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 grudnia 2016 r., połączonych skarg konstytucyjnych:

1) spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń spółka jawna z siedzibą w Człuchowie o zbadanie zgodności:

a) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341), wprowadzającego do ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) art. 65 ust. 1a pkt 1,

b) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży "oświadczenia", o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), lub odebranie "oświadczenia" nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie "użycie" należy interpretować również jako sprzedaż,

c) art. 65 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, rozumianego w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 tego rozporządzenia - z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

2) spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Ełk" sp. z o.o. z siedzibą w Ełku o zbadanie zgodności:

a) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

b) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,

c) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r. - w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy, jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

3) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763), obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem powołanym w punkcie 3 lit. a, obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

4) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem powołanym w punkcie 3 lit. a, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

5) Moniki Cichej o zbadanie zgodności:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy z 23 stycznia 2004 r. powołanej w punkcie 1 lit. a, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 lit. b, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

orzeka:

**1. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) w związku z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341) w zakresie, w jakim odnosi się do obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym powołanej w punkcie 1, rozumiany w ten sposób, że pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.**

**3. § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2 jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.**

**4. § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

## UZASADNIENIE

I

1. Do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęło pięć skarg konstytucyjnych, w których zostały zakwestionowane określone przepisy: ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.); ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.); rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Skargi konstytucyjne, z uwagi na tożsamość przedmiotową, zostały przekazane do łącznego rozpoznania pod wspólną sygnaturą akt SK 7/15.

1.1. W skardze konstytucyjnej z 28 lutego 2014 r. (sygn. SK 7/15) spółka Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń spółka jawna z siedzibą w Człuchowie (dalej: skarżąca spółka) wniosła o zbadanie zgodności:

1) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., wprowadzającego do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. art. 65 ust. 1a pkt 1, a w razie nieuwzględnienia tego zarzutu:

2) art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumianego w ten sposób, że ustawowe pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) "oświadczenia", o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie "oświadczenia" nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie "użycie" (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe),

3) art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., rozumiane w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. - z art. 2, art. 7, art. 9, art. 20

, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

1.1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego: Skarżąca spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą między innymi na sprzedaży oleju opałowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli w zakresie prawidłowości obrotu wyrobami akcyzowymi, Naczelnik Urzędu Celnego, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, wydał decyzję określającą zaległość skarżącej spółki z tytułu podatku akcyzowego od sprzedanego oleju opałowego za poszczególne miesiące od stycznia do października 2005 r.

Dyrektor Izby Celnej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu odwoławczego sprzedawca oleju opałowego mógł zastosować zwolnienie z podatku akcyzowego tylko wówczas, gdyby sprzedawał prawidłowo oznaczony olej opałowy na cele grzewcze. Weryfikacja oświadczeń nabywców oleju opałowego pod względem poprawności ich wypełnienia pozwoliła stwierdzić, że większość oświadczeń nie zawierała wszystkich danych wymienionych w § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., np. brak było pełnych danych adresowych lub dane te były nieczytelne, brak numeru NIP lub PESEL, brak typu lub rodzaju urządzenia grzewczego, brak miejsca lub daty wystawienia oświadczenia. Uniemożliwiało to zidentyfikowanie nabywców i potwierdzenie, że nabyty olej faktycznie zużytkowano na cele grzewcze. Wobec niespełnienia wymaganych warunków, organ podatkowy przyjął, że w wypadku skarżącej spółki nie mogły znaleźć zastosowania obniżone stawki podatku akcyzowego przewidziane w rozporządzeniu z 2004 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z 8 marca 2011 r. oddalił skargę skarżącej. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 10 października 2013 r. oddalił skargę kasacyjną (sygn. akt I GSK 1033/11).

1.1.2. Skarżąca spółka zakwestionowała, po pierwsze, art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. Ponadto skarżąca spółka wskazała, że art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. pozwalał uregulować w rozporządzeniu jedynie sprawy związane z obniżaniem podatku akcyzowego; nie upoważniał do wprowadzenia dodatkowych warunków materialnoprawnych stosowania obniżonej stawki. Przekroczenie uprawnień wynikających z delegacji ustawowej narusza, zdaniem skarżącej spółki, art. 92 Konstytucji. Ponadto za sprzeczne z Konstytucją uznać należy dokonywanie wykładni przepisu ustawy podatkowej przez pryzmat rozporządzenia. W ocenie skarżącej spółki konstrukcja i wykładnia zakwestionowanych przepisów jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 Konstytucji, ponieważ wszystkie istotne elementy podatku powinny być umieszczone w ustawie, a nie w rozporządzeniu.

Po drugie, skarżąca spółka zakwestionowała art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie "użycie niezgodnie z przeznaczeniem" należy interpretować jako nieodebranie, w momencie sprzedaży oleju opałowego, "oświadczenia", o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., albo odebranie "oświadczenia" nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie "użycie" należy interpretować również jako sprzedaż.

Zdaniem skarżącej spółki, zakwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64, art. 32, art. 31 ust. 3 Konstytucji przez to, że:

a) państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art. 2, art. 20, art. 22 Konstytucji); przepis nakładający prawie dziewięciokrotnie większą stawkę podatkową powinien być jasny i poddawać się tylko wykładni literalnej;

b) wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jakiej dokonały sądy, prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia, co w sposób oczywisty narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji;

c) zakwestionowany przepis stworzył swoistą pułapkę na dystrybutorów oleju opałowego;

d) nie uwzględnia zasady równości (art. 32 Konstytucji); zaskarżony przepis - kierowany zarówno do sprzedawców-dystrybutorów, jak i do nabywców końcowych - traktuje te dwie grupy w sposób odmienny, tzn. sprzedawca-dystrybutor obciążany jest sankcyjną stawką podatkową (2000 zł/1000 litrów) zarówno wówczas, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem, jak i wówczas, gdy nie odbierze (lub nie będzie miał w momencie kontroli) oświadczenia nabywcy końcowego o określonej treści. Natomiast nabywca końcowy jest obciążany sankcyjną stawką podatkową tylko wtedy, gdy rzeczywiście zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem;

e) narusza zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji); bez uzasadnienia ogranicza prawa wynikające z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 64 Konstytucji, jak i zasadę równości (art. 32 Konstytucji).

Ponadto, zdaniem skarżącej spółki, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., przewidujący swoistą sankcję podatkową, został wprowadzony do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z naruszeniem trybu ustawodawczego i bez *vacatio legis*.

1.2. Spółka Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Ełk" sp. z o.o. z siedzibą w Ełku (dalej: skarżąca) w skardze konstytucyjnej z 11 lutego 2014 r. (pierwotna sygnatura SK 8/15) wniosła o stwierdzenie, że:

a) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

b) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,

c) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, ust. 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września

2005 r. do 28 lutego 2009 r.

- w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu - do 14 września 2005 r., 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu - od 15 września 2005 r.), są niezgodne z:

1)art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji ze względu na to, że stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, cechującą się nadmiernym fiskalizmem, ponieważ nakładają na podatnika podatek akcyzowy o charakterze sankcyjnym z powodu nierzetelności (bezprawnego działania) jego kontrahenta;

2)art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji ze względu na to, że ustanawiają instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności;

3)art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji ze względu na to, że stanowią ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

1.2.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży hurtowej i detalicznej paliw stałych, ciekłych i gazowych. Spółka sprzedawała olej opałowy z przeznaczeniem na cele grzewcze osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą, jak i nieprowadzącym tego rodzaju działalności. Naczelnik Urzędu Celnego przeprowadził w spółce kontrolę podatkową w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym przy zużyciu i sprzedaży oleju opałowego oraz oleju napędowego. Uwzględniając zebrany w sprawie materiał dowodowy, organ podatkowy uznał, że żadne z 3428 oświadczeń przyjętych przez skarżącą w 2005 r. od nabywców - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej - nie zawierało pełnego zestawu wymaganych przepisami prawa obligatoryjnych danych. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w stosunku do spółki, w związku z ustalonym stanem faktycznym, Naczelnik Urzędu Celnego trzema decyzjami określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, odpowiednio: za lipiec, sierpień i wrzesień 2005 r.

Po rozpatrzeniu odwołań Dyrektor Izby Celnej utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji o wymiarze podatku za lipiec 2005 r., natomiast uchylił w całości decyzje tego organu i określił inną wysokość podatku akcyzowego za sierpień i za wrzesień 2005 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z 30 marca 2011 r. oddalił skargę skarżącej. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 25 września 2013 r. podtrzymał to rozstrzygnięcie, oddalając skargę kasacyjną (sygn. akt I GSK 1220/11).

1.2.2. Skarżąca wskazała, że na podstawie zaskarżonych przepisów zostało nałożone na spółkę zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym określone według stawki podwyższonej, przez co skarżąca została pozbawiona własności środków pieniężnych. W wypadku skarżącej stawka sankcyjna została zastosowana z tego powodu, że oświadczenia nabywcy oleju opałowego zawierały dane fikcyjne, nieodpowiadające rzeczywistości, niepozwalające na stwierdzenie tożsamości nabywcy. Skarżąca podkreśliła, że nierzetelne dane pochodziły od kontrahentów, a zatem to oni powinni odpowiadać za nierzetelność złożonego oświadczenia.

W świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności środków pieniężnych ze względu na niespełnienie - instrumentalnego wobec wykonania zobowiązania podatkowego - obowiązku, którego konstrukcja nie odpowiada zasadzie proporcjonalności. Celem kwestionowanej regulacji jest zapewnienie należytej kontroli nad prawidłowością obrotu olejami opałowymi i sposobem ich rzeczywistego zużycia. Tymczasem kwestionowane przepisy, po pierwsze, nie prowadzą do osiągnięcia wskazanego celu (należytej kontroli nad poprawnością rozliczeń podatkowych); rozwiązanie to opiera się na fikcji prawnej, że nierzetelność danych zawartych w oświadczeniu (uniemożliwiająca identyfikację nabywcy) jest równoznaczna z "przeznaczeniem [olejów opałowych] na inne cele niż opałowe" (§ 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.) lub z "użyciem [oleju] niezgodnie z przeznaczeniem" (art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.), a tym samym - z bezpodstawnym zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy. Po drugie, kwestionowana regulacja nie jest konieczna dla osiągnięcia celu, któremu ma służyć. Dostępne są rozwiązania alternatywne, mniej dolegliwe dla podatników. Po trzecie, instrumentalne obowiązki wprowadzone zaskarżoną regulacją nie spełniają przesłanki proporcjonalności sensu stricto; efekt ich wprowadzenia nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do obciążeń nałożonych na podatników.

Ponadto w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji podatnikowi przysługuje konstytucyjnie chronione prawo do tego, by nie był pozbawiany własności środków pieniężnych na podstawie regulacji podatkowej wyrażającej normę prawną w sposób niezrozumiały, a przez to niedający pewności prawa. Rozdźwięk pomiędzy dosłownym brzmieniem przepisów a treścią wywiedzionej z nich normy prawnej uczynił kwestionowaną regulację nieprzewidywalną. Nie sposób było przewidzieć konsekwencji prawnych wadliwości oświadczeń na podstawie brzmienia samych przepisów - zakwestionowane normy ustaliła dopiero konsekwentna praktyka orzecznicza, która utrzymała się ostatecznie nie wcześniej niż w 2007 r. Niemożność przewidzenia konsekwencji wywiedzionych na podstawie zakwestionowanych przepisów przełożyła się na uszczuplenie majątku skarżącej.

1.3. W kolejnych trzech skargach konstytucyjnych z 25 listopada 2013 r. skarżąca Monika Cicha zakwestionowała § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. - w zależności od obowiązującego stanu prawnego - samodzielnie, bądź w związku z § 3 ust. 1 i 3 tego rozporządzenia i w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zakwestionowane przepisy stanowiły podstawę wymiaru podatku akcyzowego za grudzień 2004 r. oraz za poszczególne miesiące 2005 r.

W skardze z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 10/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a)§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004

r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763; dalej: rozporządzenie z 22 grudnia 2004 r.), obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem z 22 grudnia 2004 r., obowiązującym od 1 stycznia 2005 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 11/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473), w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu nadanym rozporządzeniem z 22 grudnia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

W skardze konstytucyjnej z 25 listopada 2013 r. (pierwotna sygn. SK 12/15) skarżąca zakwestionowała zgodność:

a) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 24 sierpnia 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

1.3.1. Skargi konstytucyjne zostały wniesione na tle następującego stanu faktycznego: Skarżąca, w ramach działalności gospodarczej, dokonywała obrotu paliwami płynnymi, w tym olejem opałowym. W wyniku przeprowadzonej kontroli, Urząd Celný, na podstawie odpowiednich decyzji, określił zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym za grudzień 2004 r. i poszczególne miesiące 2005 r., uznając, że złożone oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe nie mogą być uznane za dowody sprzedaży oleju na ten właśnie cel. Głównym powodem odmowy zastosowania preferencji podatkowej (i zastosowania opodatkowania według wyższej stawki akcyzy, właściwej dla oleju napędowego) były braki w oświadczeniach nabywców. W oświadczeniach dotyczących sprzedaży za grudzień 2004 r. brakowało numerów PESEL i NIP, zaś oświadczenia dotyczące sprzedaży za styczeń, lipiec i wrzesień - grudzień 2005 r. nie zawierały prawdziwych danych personalno-adresowych, przez co były "nieweryfikowalne", a oprócz tego były "wadliwe formalnie" (nie zawierały wymaganych prawem danych). Podobne powody legły u podstaw decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym za pozostałe miesiące 2005 r.

Skarżąca wykorzystała przysługujące jej środki ochrony praw. Skargi na poszczególne decyzje Dyrektora Izby Celnej zostały oddalone wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, zaś Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargi kasacyjne od tych wyroków (zob. wyroki NSA z 29 kwietnia 2013 r., sygn. akt: I GSK 116/12; I GSK 1647/11; I GSK 1169/11).

1.3.2. Zarzuty skarżącej, dotyczące niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2004 r. (w poszczególnych brzmieniach obowiązujących w chwili wydawania decyzji w sprawie skarżącej), są tożsame. Skarżąca zarzuca, że na podstawie podustawowej regulacji (wydanej z przekroczeniem upoważnienia) został nałożony na podatników obowiązek odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. Tymczasem Minister Finansów był upoważniony jedynie do obniżania stawek podatku akcyzowego i określania warunków ich stosowania. Delegacja ustawowa nie uprawniała do uzależniania ciężaru opodatkowania od uzyskania oświadczenia od nabywcy. W związku z tym § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej, § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. przenoszą pełną odpowiedzialność za rzetelność informacji podanych przez nabywców oleju na podatnika, który nie posiadał instrumentów pozwalających na weryfikację tych danych. Przepisy te, ograniczając prawo własności podatnika, naruszają jednocześnie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

2. Marszałek Sejmu, w piśmie z 22 października 2015 r., przedłożył w imieniu Sejmu wyjaśnienia w sprawie, wnosząc o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i niemożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.

Jednocześnie Marszałek Sejmu stwierdził, że zaistniały podstawy do umorzenia postępowania w części dotyczącej badania ustawy zmieniającej z 2005 r., a ponadto w zakresie dotyczącym badania art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r. i po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r.) oraz art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5 oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., co do których zabrakło uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności.

Ponadto Marszałek Sejmu zaznaczył, że Sejm jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem wyłącznie jako "organ, który wydał akt objęty wnioskiem lub skargą konstytucyjną". W związku z tym ocena dotyczy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

2.1. Marszałek Sejmu przedstawił stanowisko odnoszące się do konstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., z zastrzeżeniem, że w odniesieniu do uchybienia zasadzie proporcjonalności należy odnieść się do zarzutów naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji oraz art. 22 w związku z art. 20

w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji, zaś zarzut naruszenia zasady równości należy odnieść do art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. W odniesieniu do pozostałych wskazanych podstaw kontroli wnioś o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Przystępując do oceny merytorycznej art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., Marszałek Sejmu stwierdził, że treść orzeczeń wydanych w sprawie skarżących oraz wskazane w nich judykaty potwierdzają stałość i powszechność wykładni polegającej na przyjęciu, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. znajduje zastosowanie również do sprzedaży (verba legis "użycie") olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, w wypadku gdy odebrane oświadczenia nie pozwalają na identyfikację nabywców oleju opałowego.

Mając na uwadze różne ujęcie zakresu zaskarżenia przez skarżących, Marszałek Sejmu odniósł się do konstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i "nieumożliwiających identyfikacji" rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe.

2.2. W ocenie Marszałka Sejmu, nie ulega wątpliwości, że dla zastosowania przewidzianej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r., stawki na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe ("233 zł od 1.1 litrów gotowego wyrobu") niezbędne było spełnienie warunków ewidencyjnych przewidzianych w rozporządzeniu z 2004 r., tj. uzyskanie oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów na cele opałowe. Sprzedaż oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe z uchybieniem obowiązkom ewidencyjnym wypełnia hipotezę art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zgłaszane wątpliwości interpretacyjne nie miały kwalifikowanego charakteru i zostały rozstrzygnięte w orzecznictwie.

W ocenie Marszałka Sejmu, nie można uznać, że wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest dowolna; stanowisko judykatury znajduje oparcie w treści ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a ponadto oddaje cel i funkcje przyjętego modelu opodatkowania podatkiem akcyzowym (zob. wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 703/10 wraz z przywołanym tam orzecznictwem). Podmioty dokonujące sprzedaży wyrobów akcyzowych nie mogły oczekiwać, że obowiązek uzyskania stosownego oświadczenia przestanie być zabezpieczony sankcją w postaci utraty prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku akcyzowego.

Wobec powyższego Marszałek Sejmu nie podzielił zarzutu, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. narusza zasadę prawidłowej legislacji wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

2.3. Odnosząc się do problemu konstytucyjności kwestionowanej ustawy w perspektywie nakazu uregulowania odpowiedniej *vacatio legis*, Marszałek Sejmu podkreślił, że zmiany wynikające z wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. nie wymagały żadnych działań adaptacyjnych skarżącej spółki. Zarówno art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i przepisy rozporządzenia z 2004 r., przewidujące wyższą niż preferencyjna stawkę podatku akcyzowego, były stosowane w wypadku takich samych uchybień ewidencyjnych. W ocenie Marszałka Sejmu, uchwalenie kwestionowanego przepisu z mocą obowiązującą od dnia ogłoszenia ustawy nie narusza konstytucyjnie chronionych praw skarżącej.

Marszałek Sejmu nie podzielił też zarzutu naruszenia dopuszczalnego zakresu poprawki senackiej, polegającej na dodaniu ust. 1a do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Poprawka senacka w istocie dotyczyła zagadnień związanych z treścią przepisu objętego nowelizacją, tj. art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Ponadto stanowiła logiczną konsekwencję wcześniejszego brzmienia tego przepisu, przywracając niejako te jego elementy, których uchylenie nie było intencją Sejmu. Wobec powyższego zarzut naruszenia trybu ustawodawczego jest niezasadny.

2.4. Marszałek Sejmu nie zgodził się także z twierdzeniem, że zakwestionowany przepis ustanawiał nadmierną (nieproporcjonalną), a przez to niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w interesy majątkowe skarżących. Doniosłe znaczenie zwalczania procederu polegającego na uszczuplaniu należności państwa z tytułu podatku akcyzowego uzasadnia, w przekonaniu Sejmu, obciążenie podatnika majątkowymi konsekwencjami niedochowania staranności wymaganej przez prawo przy rejestrowaniu transakcji tego rodzaju.

Marszałek Sejmu uwzględnił w swoich rozważaniach stanowisko Trybunału wyrażone w wyroku z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12 (OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15). Jednak, w ocenie Marszałka Sejmu, stanowisko Trybunału w powołanym wyroku nie przystaje w pełni do realiów niniejszego postępowania. Z treści decyzji administracyjnych, wydanych w sprawach leżących u podstaw niniejszego postępowania wynika, że transakcje, w odniesieniu do których stwierdzono niedopuszczalność zastosowania stawki preferencyjnej, były dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych, określonych w rozporządzeniu z 2004 r. Dlatego też nie można stwierdzić, że w postępowaniu kontrolnym dopuszczalność stosowania stawki preferencyjnej została zakwestionowana wobec podmiotów, które dochowały należytej staranności w ewidencjonowaniu obrotu.

2.5. Zdaniem Marszałka Sejmu, zastosowanie wyższej niż preferencyjna stawki podatkowej podatku akcyzowego, w wypadku przewidzianym w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., nie ma charakteru sankcji podatkowej. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa przewidzianego przez ustawodawcę, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej.

Wobec powyższego Marszałek Sejmu wnioś o uznanie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w zakresie, w jakim dotyczy skutków przyjęcia przez sprzedawcę niekompletnych i nieumożliwiających identyfikacji rzeczywistego nabywcy oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji i art. 22 w związku z art. 20 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

2.6. Marszałek Sejmu uznał ponadto, że nie ma podstaw do skonfrontowania zakwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji, i wnioś o stwierdzenie, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w zakresie wskazanym w petitum stanowiska, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 32 Konstytucji.

3. Minister Finansów w piśmie z 22 maja 2015 r. zajął stanowisko w sprawie, odnosząc się do poszczególnych skarg konstytucyjnych.

3.1. W odniesieniu do skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń Minister Finansów uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., wprowadzony ustawą zmieniającą z 2005 r. - rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży "oświadczenia", o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., lub odebranie oświadczenia nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz występujące w tym przepisie pojęcie "użycie" należy interpretować również jako sprzedaż - jest zgodny z art. 2, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 Konstytucji.

3.1.1. Minister Finansów podkreślił, że sytuację podatników sprzedających oleje opałowe na cele opałowe w zakresie stosowania stawek akcyzy regulowały zarówno przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i przepisy rozporządzenia z 2004 r., które obowiązywało już w 2004 r., podczas gdy art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. znalazł się w ustawie w 2005 r., wpisując się w dotychczas funkcjonujący system opodatkowania akcyzą oleju opałowego na cele opałowe. To, że pojawieniu się ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie towarzyszyło zdefiniowanie zwrotu "użycia niezgodnie z przeznaczeniem", nie powinno utrudniać jego właściwego rozumienia. Skoro preferencje podatkowe w akcyzie stosowano z uwagi na przeznaczenie oleju opałowego do celów opałowych, to inne przeznaczenie tego konkretnego wyrobu tej preferencji pozbawiało. Zmiana stanu prawnego, związana z nowelizacją ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (od 24 sierpnia 2005 r.) oraz z nowelizacją rozporządzenia z 2004 r. (od 15 września 2005 r.) nie zdeaktualizowała tej zasady.

Zmiana przeznaczenia oleju pociągała za sobą zastosowanie mniej korzystnych reguł opodatkowania (według wyższych stawek). Wynika to z ust. 1a art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Pojęcie "użycia" oleju jest pojęciem szerokim i obejmuje różne formy wykorzystania oleju, w tym jego sprzedaż. O sprzedaży na określone cele (opałowe bądź nieopałowe) decydował, ujawniony przy zbyciu, zamiar nabywcy przeznaczenia oleju na te cele. Formą wyrażenia tego zamiaru było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w rozporządzeniu z 2004 r. Niezłożenie oświadczenia o nabyciu na cele opałowe, w świetle art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe ("użyciem oleju niezgodnie z przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a tej ustawy). W konsekwencji także na gruncie stanu prawnego ukształtowanego przez ustawę zmieniającą z 2005 r. zachowały swój walor oświadczenia, o których mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r.

3.1.2. Minister Finansów nie zgodził się z twierdzeniem, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. zawiera normy rażąco wieloznaczne, niemożliwe do odkodowania, a tym samym godzące w zasadę wolności gospodarczej wynikającą z art. 20 i art. 22 Konstytucji, w związku z naruszeniem zasady dostatecznej określoności przepisów, wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Sądy administracyjne interpretowały pojęcie "użycie" w sposób jednolity, odwołując się do art. 4 ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., zgodnie z którym za sprzedaż wyrobów na terytorium kraju uważało się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w wypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżenie stawki akcyzy.

3.1.3. Minister Finansów nie zgodził się także z zarzutem, że doszło do naruszenia art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji przez ustanowienie w rozporządzeniu z 2004 r., z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego, warunków skorzystania z preferencyjnej stawki akcyzy. Minister Finansów został upoważniony do obniżenia ustawowych stawek akcyzy i określenia warunków ich stosowania. Działając w ramach upoważnienia, Minister Finansów obniżył stawkę akcyzy na oleje opałowe, określoną w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a jednocześnie określił warunki stosowania obniżonej stawki, wprowadzając obowiązek dokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe uzyskanym od nabywcy oświadczeniem.

3.1.4. Zdaniem Ministra Finansów, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie narusza art. 2 w związku z art. 32 ust. 2 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości w znaczeniu materialnym dopuszcza możliwość różnego traktowania podmiotów znajdujących się w odmiennej sytuacji, co ma miejsce na gruncie kwestionowanej regulacji. Odmienne traktowanie dwóch różniących się grup podatników, tj. sprzedawców profesjonalistów i nabywców nieprowadzących działalności gospodarczej, nie prowadzi do naruszenia zasady równości.

3.1.5. Ponadto Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie objętym skargą konstytucyjną skarżącej spółki.

3.2. Odnosząc się do zarzutów sformułowanych w skardze spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Elk", Minister Finansów wskazał, że:

1) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

2) § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z 2004 r. i w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 14 września 2005 r.,

3) § 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5, art. 11 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1, 1a pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.,

- w zakresie, w jakim stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (1180 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu w okresie do 14 września 2005 r.; 2000 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu od 15 września 2005 r.), są zgodne:

a) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji;

b) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;



c) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.2.1. Po pierwsze, Minister Finansów stwierdził, że gromadzenie oświadczeń zawierających dane osobowe nabywców oleju opałowego stanowiło przetwarzanie danych osobowych (zbieranie i przechowywanie). W związku z tym sprzedający miał prawo, a nawet obowiązek, ustalenia, czy podane w oświadczeniu dane są danymi osobowymi nabywcy. Podstawę prawną weryfikacji oświadczeń, przez żądanie okazania dowodu osobistego od nabywców olejów opałowych; dawała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.; dalej: ustawa o ochronie danych). Sprzedawca olejów opałowych powinien był, żądając okazania stosownego dokumentu, zweryfikować rzetelność oświadczenia. Nabywca nie miał obowiązku ujawniania swoich danych osobowych przy zakupie oleju opałowego, jeżeli strony transakcji nie chciały skorzystać z preferencji podatkowej.

Minister Finansów nie podzielił zarzutu, że zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2004 r. ustanawiają instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiające zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności, a przez to są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak zauważył Minister, organy podatkowe każdorazowo prowadzą szeroko zakrojone postępowania wyjaśniające. W sprawach skarżących, w wypadku stwierdzonych braków w oświadczeniach, organy dążyły do sprawdzenia treści tych oświadczeń (mimo braków, część z nich potraktowano jako dowody świadczące o sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe). Skarżąca była nawet wzywana do uzupełnienia oświadczeń.

3.2.2. Minister Finansów za niezasadny uznał także zarzut, że ze względu na niejasne brzmienie, zakwestionowane przepisy są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Wskazał, że w zakwestionowanym § 4 ust. 5 rozporządzenia

3.2.1. z 2004 r., który odsyłał do stosowania wyższej stawki akcyzy w wypadku niezłożenia oświadczeń, nie było mowy o "jakichkolwiek" oświadczeniach, ale o oświadczeniach o prawnie określonej zawartości treściowej (§ 4 ust. 2 rozporządzenia). Stąd zarówno "fizyczny" brak oświadczenia, jaki i "fizyczne" posiadanie oświadczenia zawierającego braki, traktowane było na gruncie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. jako brak oświadczenia. Wada oświadczenia uniemożliwiająca identyfikację nabywcy była traktowana jako użycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

3.3. Odnosząc się do zarzutów sformułowanych w skardze Moniki Cichej, Minister Finansów wniósł o uznanie, że:

1) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.,

2) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 1 marca 2009 r. - są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

3) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 15 września 2005 r. - są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3.3.1. Co do zarzutu naruszenia nieproporcjonalnego ograniczenia własności, Minister Finansów podtrzymał poglądy wyrażone w odniesieniu do skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Elk". W szczególności podkreślił, że z przepisów rozporządzenia z 2004 r. wynikał nie tylko obowiązek uzyskania oświadczenia, ale także obowiązek jego weryfikacji.

3.3.2. Następnie Minister Finansów odniósł się do zarzutu niezgodności zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Zaznaczył, że w świetle orzecznictwa Trybunału, wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Dopuszczalne jest - przy uwzględnieniu art. 217 Konstytucji - stanowienie upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu.

Minister Finansów, otrzymując na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. kompetencję do określenia, w drodze rozporządzenia, warunków stosowania obniżonych stawek akcyzy, brał pod uwagę przede wszystkim przebieg realizacji budżetu, sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników, a także potrzebę ochrony środowiska naturalnego.

3.3.3. W ocenie Ministra Finansów, nie można zgodzić się także z zarzutem skarżącej, że zakwestionowane przepisy, na podstawie których - jak twierdzi - "została pozbawiona środków pieniężnych", to uregulowania podstawowe, ustanowione z przekroczeniem upoważnienia ustawowego, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Minister Finansów, odwołując się do orzecznictwa Trybunału, podkreślił, że Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji), przez co w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego. Wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku, zatem nie każda niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych. W ocenie Ministra Finansów, w wypadku omawianej regulacji nie została naruszona hierarchia źródeł prawa. Zatem brak podstaw do przyjęcia, że § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. w związku z art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (a od 15 września 2005 r. w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 tej ustawy) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 16 października 2015 r. zajął następujące stanowisko:

1) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2004 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1

i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2)§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

3)§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1 i 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w zakresie, w jakim dotyczą przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

4)§ 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

5)§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

6)§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., jest zgodny z art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie wyrażonej w nim zasady przyzwoitej legislacji, oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

7)art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest zgodny z art. 64 Konstytucji w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji oraz w związku z art. 21 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji,

8) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu.

4.1. Przystępując do oceny merytorycznej zarzutów podniesionych w skargach konstytucyjnych, Prokurator Generalny przedstawił przepisy obowiązujące w stanie prawnym, którego dotyczą połączone skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, i stwierdził, że w świetle obowiązującego wówczas stanu prawnego, stawki podatku akcyzowego od sprzedaży olejów na cele opałowe miały charakter preferencyjny, a ich zastosowanie uzależnione było m.in. od uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu zakupionego oleju na te właśnie cele. Niespełnienie tego warunku skutkowało zastosowaniem podstawowej stawki podatkowej, przewidzianej dla olejów napędowych, wyższej niż stawka preferencyjna.

4.2. Prokurator Generalny, odnosząc się do zarzutów skargi spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe "Transbud Ełk" oraz skarżącej spółki "Bami", stwierdził, że argumentacja skarżących w znacznej części dotyczy oceny prawidłowości wykładni kwestionowanych przepisów przyjętej w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych. W skargach konstytucyjnych przytaczane są także argumenty uzasadniające zarzuty niedookreśloności, wieloznaczności i nieprzejrzystości kwestionowanych przepisów w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne.

Prokurator Generalny, nawiązując do sformułowanych w orzecznictwie Trybunału konstytucyjnych standardów dostatecznej określoności przepisów prawa, uznał, że zakwestionowane regulacje zasadniczo nie budzą wątpliwości interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych. W odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w okresie, którego dotyczą wszystkie skargi konstytucyjne, utrwalona i dominująca jest wykładnia, że złożenie oświadczenia, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawierającego nieprawdziwe dane, jest traktowane jako niezłożenie oświadczenia. Posiadanie przez sprzedawców olejów opałowych nieprawdziwych oświadczeń nabywców oleju prowadzi do pozbawienia podatnika prawa do skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej oraz nałożenia na niego obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego w wysokości ustalonej na podstawie stawek akcyzy dla olejów napędowych.

W orzecznictwie przyjmuje się też, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe jest równoznaczna z użyciem oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem w rozumieniu § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. oraz w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżone przepisy zostały sformułowane w sposób na tyle precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym, że nie naruszają konstytucyjnego wymogu dostatecznej określoności. Możliwa jest ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja.

Nie można także, zdaniem Prokuratora Generalnego, uznać, że wprowadzenie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. bez zachowania *vacatio legis* stanowi naruszenie zasad przyzwoitej legislacji przy wprowadzaniu regulacji podatkowych, a tym samym naruszenie art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Unormowanie zawarte w art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie było nowe.

Prokurator Generalny nie zgodził się z twierdzeniem, że podatek akcyzowy, ustalony na podstawie niepreferencyjnej stawki podatkowej, w sytuacjach przewidzianych w kwestionowanych przepisach, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika. Uwzględniając konieczność odzyskania przez państwo podatku akcyzowego w należytej wysokości, trzeba przyjąć, że, pomimo istotnie wysokiej stawki podatkowej, ustalony we wskazany sposób podatek akcyzowy nie jest instrumentem konfiskaty mienia i nie godzi w istotę prawa własności.

4.3. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 32 w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji przez regulację kwestionowaną w

skarżące konstytucyjnej skarżącej spółki "Bami", Prokurator Generalny powołał wyrok NSA o sygn. akt I GSK 179/13, z którego wynika, że oświadczenie, o którym mowa w § 4 rozporządzenia z 2004 r., zawiera w sobie elementy domniemania faktycznego, że nabyty wyrób zostanie przeznaczony na cele opałowe. Ustalenie, że nabywca oleju opałowego faktycznie przeznaczył go na inne cele niż opałowe, nie będzie miało (przy zachowaniu przy sprzedaży warunków określonych w rozporządzeniu) znaczenia prawnego dla sprzedającego olej opałowy na cele opałowe. W takiej sytuacji podatnikiem będzie nabywca oleju opałowego, który wbrew deklaracji zawartej w oświadczeniu zużył wyrób na inne cele niż opałowe.

Kwestionowane przepisy nie różnicowały więc sytuacji sprzedawcy i nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego z naruszeniem zasady równości - każdy z tych podmiotów ponosił odpowiedzialność podatkową za własne zachowania.

4.4. Odnosząc się do podniesionego zarzutu naruszenia przez zakwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że przewidziany w zaskarżonych przepisach mechanizm pozbawienia sprzedawcy oleju opałowego prawa do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej i obciążenia go podatkiem akcyzowym z zastosowaniem stawki podatkowej jak dla olejów napędowych - zasadniczo, sam w sobie - nie stanowi niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w prawo własności. Nie cechuje go nadmierny fiskalizm i nie jest przejawem nadmiernej, nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności podatnika.

Prawodawca, określając preferencyjną stawkę akcyzy, wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe (wymóg uzyskiwania od nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe - zob. § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.). W wypadku gdy sprzedawca nie mógł wyegzekwować od kupującego złożenia prawidłowego oświadczenia lub gdy miał wątpliwości co do rzetelności przedstawionych w nim danych osobowych, mógł dokonać sprzedaży oleju opałowego, stosując podstawową stawkę podatku akcyzowego.

Jednocześnie Prokurator Generalny, uwzględniając wyrok Trybunału z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12, stwierdził, że ocena konstytucyjności przyjętego rozwiązania kształtuje się odmiennie w sytuacji, w której sprzedawca oleju opałowego - pomimo spełnienia wymogu uzyskania stosownego oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe oraz sprawdzenia w dostępny dla niego sposób zawartych w nim danych - nie ma świadomości, że złożone przez nabywcę oświadczenia zawierają nieprawdziwe dane.

W związku z powyższym Prokurator Generalny uznał, że zakwestionowane przepisy w zakresie, w jakim dotyczą wypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i wyrażoną w nim zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

4.5. Zdaniem Prokuratora Generalnego, brak jest natomiast podstaw do uznania zasadności zarzutów niezgodności zakwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji z uwagi na rzekome wydanie zakwestionowanych regulacji z przekroczeniem upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz unormowanie w nich, jako przepisach podstawowych, regulacji zastrzeżonych konstytucyjnie dla ustawy.

Zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. mieszczą się w zakresie upoważnienia ustawowego z art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. Tym bardziej nie doszło do naruszenia granic delegacji ustawowej w stanie prawnym obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r., kiedy to regulacje dotyczące podwyższonych stawek podatkowych zostały przeniesione z rozporządzenia do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (art. 65 ust. 1a).

W ocenie Prokuratora Generalnego, niezasadny jest także zarzut, że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. stanowią niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w prawo własności, nakładając na podatnika obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym aktem podstawowym. Odpowiedzialność podatkowa sprzedawcy w istocie związana była z rozwiązaniami przyjętymi w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r., dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia.

Reasumując, Prokurator Generalny stwierdził, że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2004 r. nie wprowadzają regulacji, których unormowanie dopuszczalne byłoby jedynie w drodze ustawy. W szczególności nie nakładają obowiązku podatkowego. Mieszczą się przy tym w zakresie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. W konsekwencji są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Minister Finansów w piśmie z 20 października 2015 r., odpowiedział na wystąpienie Trybunału o opinię, czy orzeczenie Trybunału w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych rozpoznawanych pod sygn. SK 7/15, może wywołać skutki finansowe wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidywanymi w ustawie budżetowej lub ustawie o przewidywanym budżetowym (pismo z 23 czerwca 2015 r.). Minister wyjaśnił, że z informacji uzyskanych od organów podatkowych wynika, iż w skali całego kraju, wydano - w oparciu o kwestionowane przed Trybunałem przepisy - 4131 decyzji określających podatek akcyzowy za okres od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r., na łączną kwotę 861 340 457 zł (osiemset sześćdziesiąt jeden milionów trzysta czterdzieści tysięcy czterysta pięćdziesiąt siedem złotych), z czego szacuje się, że zapłacono około 56 000 000 zł (pięćdziesiąt sześć milionów złotych).

Z kolei, za okres obejmujący sierpień i wrzesień 2005 r., którego dotyczyło pytanie zadane przez Trybunał w piśmie z 30 września 2015 r., organy podatkowe wydały, na podstawie kwestionowanych przepisów, 224 decyzje określające podatek akcyzowy na łączną kwotę 18 698 374 zł (osiemnaście milionów sześćset dziewięćdziesiąt osiem tysięcy trzysta siedemdziesiąt cztery złote), z czego, szacuje się, że zapłacono około 3 000 000 zł (trzy miliony złotych).

Ewentualne uznanie badanych przepisów za niezgodne z Konstytucją może skutkować koniecznością zwrotu z budżetu państwa:

1) kwoty zapłaconego podatku akcyzowego w wysokości około 56 000 000 zł (pięćdziesiąt sześć milionów złotych), w tym za wyodrębniony okres sierpień-wrzesień 2005 r. w wysokości około 3 000 000 zł (trzy miliony złotych),

2) kwot podatku akcyzowego, zapłaconego przez podmioty, które zmieniając przeznaczenie oleju opałowego, złożyły deklaracje podatkowe i dobrowolnie zapłaciły podatek akcyzowy z zastosowaniem wyższej stawki tego podatku, co do których nie jest możliwe ustalenie wysokości tej kwoty,

3) kwot odsetek zapłaconych przez podatników w związku z opóźnieniami w zapłacie podatku akcyzowego z pkt 1, co do których brak jest możliwości wskazania ich wysokości,

4) kwot odsetek od zwracanego podatku akcyzowego, których nie da się w chwili obecnej oszacować, ponieważ są one naliczane od każdego zobowiązania podatkowego odrębnie.

6. Pismem z 27 maja 2015 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w niniejszym postępowaniu.

7. W piśmie z 29 listopada 2016 r. skarżący przedstawili wspólne stanowisko dotyczące skarg konstytucyjnych połączonych do wspólnego rozpoznania, ustosunkowując się jednocześnie do złożonych w niniejszej sprawie stanowisk: Ministra Finansów z 22 maja 2015 r., Sejmu z 22 października 2015 r. oraz Prokuratora Generalnego z 16 października 2015 r.

Skarżący ponownie zarzucili, że zaskarżone przepisy nie spełniają wymogów rzetelnej legislacji z uwagi na niedostatecznie jasny i klarowny, a w konsekwencji nieprecyzyjny sposób ich sformułowania przez prawodawcę, prowadzący w efekcie do fundamentalnych nadużyć interpretacyjnych. Zdaniem skarżących, zaskarżona norma została wyinterpretowana z art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w sposób uwzględniający treść rozporządzenia z 2004 r., a zatem z naruszeniem konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa - przepis rangi ustawowej był odczytywany przez dopasowanie go do treści przepisu wykonawczego, zamiast odwrotnie.

Skarżący podkreślili, że skala zjawiska nieprawidłowości w zakresie obrotu olejem opałowym, którego ofiarami są de facto sprzedawcy, dotyka znakomitej większości podmiotów działających w branży paliwowej i prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia praw majątkowych sprzedawców.

W ocenie skarżących, niekonstytucyjność normy odczytywanej jednolicie w praktyce i objętej niniejszą sprawą została już stwierdzona wyrokiem Trybunału z 12 lutego 2015 r. o sygn. SK 14/12. Mimo to wyrok ten jest w dalszym ciągu pomijany przez organy celne i sądy administracyjne - na co wskazują również stanowiska Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego przedstawione w niniejszej sprawie.

W konkluzji skarżący podtrzymali zarzuty i wnioski zawarte w skargach konstytucyjnych.

8. W piśmie z 28 listopada 2016 r. Prokurator Generalny zajął następujące "zmienione stanowisko":

1) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

2) § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

3) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 15 września do 19 września 2005 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

4) § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r., w związku z art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r., są zgodne z art. 64 w związku z art. 2 i w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 7, art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 32, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,

5) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 83 ust. 1 w związku z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157; dalej: ustawa o TK z 2016 r.) - wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Prokurator Generalny, w oparciu o petitum oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych uznał, że przedmiotem kontroli są - występujące w różnych konfiguracjach - przepisy: art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 23 sierpnia 2005 r.; art. 65 ust. 1, 1a i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r. do 28 lutego 2009 r. (1 marca 2009 r. ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. przestała obowiązywać); § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r., od 15 września do 19 września 2005 r. oraz od 20 września 2005 r. do 28 lutego 2009 r.; § 3 ust. 3 i § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżone przepisy zostały sformułowane w sposób na tyle precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym, że nie naruszają konstytucyjnego wymogu ich dostatecznej określoności. Możliwa jest ich racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo interpretacja, która znalazła wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych. W związku z powyższym należy uznać je za zgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą przyzwoitej legislacji, a tym samym za zgodne z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 i art. 20, art. 22, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Według Prokuratora Generalnego, wymienionych przepisów Konstytucji nie narusza dodanie ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. bez zachowania *vacatio legis*, gdyż chodziło nie o wprowadzenie nowych obowiązków, ale o uregulowanie w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. materii dotychczas unormowanych w rozporządzeniu z 2004 r.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestionowane uregulowania nie prowadzą do zróżnicowania sytuacji sprzedawcy i

nabywcy oleju opałowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym, które byłoby niedopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady równości. Nie można także uznać, że oceniane rozwiązanie stanowi nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobra chronione, jakimi są rzetelność obrotu olejami opałowymi i związana z tym prawidłowość funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie korzystania z ulg podatkowych, są dobrami oczywiście wyższymi aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość skorzystania z obniżonych stawek podatku akcyzowego przy sprzedaży oleju opałowego, bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, mająca zastosowanie w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe, pełniła funkcję restytytywną oraz prewencyjną.

Prokurator Generalny zwrócił przy tym uwagę, że poglądy sformułowane w uzasadnieniu wyroku TK z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, odnoszące się do problemu związanego z nieświadomością przyjęcia przez sprzedawcę oleju oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, zawierającego nieprawdziwe dane, nie mogą być automatycznie wykorzystane w niniejszej sprawie. Po pierwsze, wyrok o sygn. SK 14/12, nie dotyczy regulacji kwestionowanych w rozpoznawanych skargach konstytucyjnych. Po drugie, poglądy tam wyrażone dotyczyły sytuacji, w której zastosowanie niepreferencyjnych stawek podatkowych w podatku akcyzowym od sprzedaży oleju na cele opałowe było konsekwencją posiadania przez sprzedawców oświadczeń zawierających nieprawdziwe dane, ale spełniających wszystkie wymogi co do formy i treści takich oświadczeń, podczas gdy w stanach faktycznych, na tle których zostały skierowane skargi konstytucyjne, transakcje, w odniesieniu do których w postępowaniu podatkowym stwierdzono niedopuszczalność zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, były w znacznej części dokumentowane oświadczeniami niespełniającymi wymogów formalnych określonych w rozporządzeniu z 2004 r.

Obowiązek uzyskiwania oświadczeń, zawierających dane pozwalające na identyfikację nabywców oleju przeznaczonego na cele opałowe, umożliwiał kontrolę nad obrotami olejami opałowymi, które mogły być wykorzystane do innych celów niż opałowe. Kwestionowane rozwiązanie, wyłączając możliwość zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych, miało więc na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego. Zapobieganie bezpodstawnemu korzystaniu z tychże stawek służyło przy tym interesowi publicznemu, rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych.

## II

Na rozprawę 6 grudnia 2016 r. stawili się pełnomocnicy skarżących, a także przedstawiciele Ministra Rozwoju i Finansów oraz Prokuratora Generalnego.

Na rozprawę nie stawiał się natomiast - mimo prawidłowego zawiadomienia - przedstawiciel Sejmu. Sędzia-sprawozdawca przedstawił pisemne stanowisko Sejmu z 22 października 2015 r.

Pełnomocnicy skarżących podtrzymali stanowiska zawarte w skargach konstytucyjnych oraz argumenty przytoczone we wspólnym piśmie procesowym z 29 listopada 2016 r.

Przedstawiciele Ministra Rozwoju i Finansów podtrzymali stanowisko zajęte w piśmie z 22 maja 2015 r.

Prokurator Generalny podtrzymał stanowisko wyrażone w piśmie z 28 listopada 2016 r.

Po wysłuchaniu odpowiedzi uczestników postępowania na pytania składu orzekające-go, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Przedmiot kontroli - ustalenia wstępne.

1.1. W skargach konstytucyjnych, połączonych celem wspólnego rozpoznania, zostały zakwestionowane:

- art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 160, poz. 1341; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.),
- art. 65 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.), w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.,
- art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., dodany na podstawie art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r.,
- § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Zarzut dotyczący niekonstytucyjności art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r. został powiązany z zarzutem naruszenia zasad prawidłowej legislacji przy wprowadzaniu do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a w art. 65 tej ustawy, ze względu na uchybienia wymogom procesu prawotwórczego i brak *vacatio legis*.

Istotą zarzutów sformułowanych w odniesieniu do przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. jest zakwestionowanie normy prawnej, wyinterpretowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 65 ust. 1 i 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. oraz na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Z kolei poszczególne ustępy § 4 rozporządzenia z 2004 r. zostały zakwestionowane bądź samodzielnie, bądź w związku z innymi przepisami tego rozporządzenia (w szczególności w związku z § 3 ust. 3 oraz § 3 ust. 1) oraz w związku z przepisami ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w różnym brzmieniu) w zakresie, w jakim przepisy te stanowią, że sprzedawca oleju opałowego posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, zawierające dane fikcyjne), jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej (właściwej dla oleju napędowego). Skarżący nie zgadzają się z przyjętą przez sądy interpretacją, że zawierające nieprawdziwe dane

oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z obniżonej stawki podatku akcyzowego.

Zarzuty podniesione w skargach konstytucyjnych dotyczą również trybu nałożenia na podatników obowiązku uzyskania od nabywcy oleju opałowego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów (uzyskanie oświadczenie warunkuje stosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego). Zdaniem skarżących, tego typu obowiązek nie może wynikać z przepisów rangi podstawowej, zaś Minister Finansów wykroczył poza upoważnienie sformułowane w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

1.2. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zakwestionowanych przepisów, niezbędne było rozstrzygnięcie kilku kwestii wstępnych. Trybunał w każdym stadium postępowania jest obowiązany badać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki (konstytucyjne lub ustawowe), których zaistnienie skutkuje obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Kwestia weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się w fazie jej wstępnego rozpoznania, lecz jest aktualna przez cały czas jej rozpatrywania (zob. np. postanowienia TK z: 16 marca 2005 r., sygn. SK 41/03, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 31; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130).

Po pierwsze, należało zwrócić uwagę, że przedmiotem zaskarżenia były przepisy, które zostały bezpośrednio czy też pośrednio (w wypadku rozporządzenia) uchylone. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciła moc obowiązującą na podstawie art. 168 aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2008 r.). W związku z uchyceniem ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. utraciły moc obowiązującą akty wykonawcze wydane na jej podstawie (w tym rozporządzenie z 2004 r.).

Zgodnie z art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1157; dalej: ustawa o TK z 2016 r.) postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny - w zakwestionowanym zakresie - utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. O dopuszczalności kontroli konstytucyjnej przesądza ustalone w orzecznictwie Trybunału rozumienie pojęcia obowiązywania aktu prawnego. Trybunał wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Odnosząc to ustalenie do rozpatrywanej sprawy, Trybunał stwierdził, że zakwestionowane przepisy w dalszym ciągu mogą być stosowane przez sądy administracyjne. Przesądza o tym przepis intertemporalny; zgodnie z art. 154 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r., jeżeli obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie tej ustawy i należna akcyza nie została do tego dnia zapłacona, należy stosować przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Ponadto w innych sytuacjach stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, tzn. zasadę *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania "na podstawie akt sprawy". Przyjęcie w art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718, ze zm.) zasady, że sąd administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy, oznacza, że sąd ten rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (zob. A. Kabat, komentarz do art. 133 § 1, [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2016, Lex nr 498587).

W konsekwencji mimo formalnego uchycenia zaskarżonych przepisów należy uznać, że nie utraciły one mocy obowiązującej w rozumieniu art. 40 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 2016 r., co dostatecznie uzasadnia dopuszczalność ich merytorycznej oceny.

1.3. Dokonując wstępnych ustaleń, Trybunał uznał za zasadne wypowiedzieć się w tym miejscu w kwestii dopuszczalności uczynienia przedmiotem skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń (dalej także: skarżąca spółka) art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., na mocy którego został dodany do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a w art. 65.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia.

W związku z tym należy zauważyć, że art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r., nie stanowił podstawy wyroku NSA z 10 października 2013 r., sygn. akt I GSK 1033/11, oddalającego skargę kasacyjną i będącego ostatecznym orzeczeniem rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach skarżącej spółki.

Przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej nie może być przepis nowelizujący (aczkolwiek pewnych wyjątków w tym zakresie, uwarunkowanych np. ścisłym związkiem pomiędzy przepisem nowelizującym a przepisem przejściowym zawartym w tej samej ustawie, nie można z góry definitywnie wykluczyć; zob. np. wyrok z 24 października 2000 r., sygn. SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256). Wynikająca z treści przepisu nowelizującego zmiana prawa winna być badana w ramach kontroli konstytucyjności ustawy znowelizowanej. Podstawą ostatecznej decyzji lub orzeczenia poprzedzającego wniesienie skargi konstytucyjnej jest przepis ustawy znowelizowanej, podczas gdy przepis nowelizujący stanowi jedynie podstawę ustalenia obowiązującego brzmienia przepisu zmienionego (zob. np. wyrok TK z 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 133). Z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. dodany ust. 1a w art. 65 stał się częścią ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., na podstawie której orzekały organy w postępowaniu w sprawie skarżącej spółki.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, Trybunał umorzył postępowanie w zakresie badania art. 2 w związku z art. 1 lit. b ustawy zmieniającej z 2005 r. na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że skarżąca spółka, z ostrożności procesowej, zakwestionowała także art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. i ten przepis stanowił przedmiot oceny Trybunału w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r.

## 2. Wzorce kontroli.

Rekonstrukcja przedmiotu niniejszego postępowania, uwzględniająca zarzuty poszczególnych skarżących, wymagała zweryfikowania zakresu dopuszczalnych konstytucyjnych wzorców kontroli. Biorąc pod uwagę wzorce powołane w połączonych skargach, należało wymienić: art. 2, art. 7, art. 9, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 1, art. 64, art. 84, art. 87, art. 91, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Przed wszystkim należy przypomnieć, że nie każdy przepis powołany przez skarżących może stanowić wzorzec kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek skargi konstytucyjnej. Jak wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji, skarga konstytucyjna służy tylko w wypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi przy tym nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie krzywdzące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo (zob. np. wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2).

2.1. Po pierwsze, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wzorcem kontroli nie mogą być normy ogólne, określające zasady ustrojowe, ani normy adresowane do ustawodawcy (zob. np. postanowienia z: 26 czerwca 2002 r., sygn. SK 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53; 18 lipca 2005 r., sygn. SK 25/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 85; 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 42/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 167). W związku z tym za niedopuszczalne wzorce kontroli Trybunał uznał: art. 7, art. 9, art. 87, art. 91 Konstytucji. Ponadto skarżąca spółka, która powołała jako wzorzec kontroli art. 21 ust. 1 Konstytucji, nie uzasadniła odrębnie zarzutu naruszenia tego przepisu, skupiając się na treści art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Z kolei art. 2 Konstytucji może być samoistnym wzorcem tylko w razie wyprowadzenia z niego takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (zob. postanowienie z 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60). Natomiast jeśli skarżący odwołuje się do zasad wyrażonych w tym przepisie Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełni funkcję pomocniczego wzorca kontroli - taką rolę należy przypisać art. 2 Konstytucji w niniejszym postępowaniu (w powiązaniu z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 Konstytucji).

2.2. Po drugie, art. 32 ust. 1 Konstytucji został wskazany jako wzorzec kontroli jedynie w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" z argumentacją, że "adresaci wieloznacznej normy sankcyjnej z art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym mogą być różnie traktowani". Niedopuszczalne zróżnicowanie, zdaniem skarżącej spółki, miałoby dotyczyć dwóch grup podatników, tj. sprzedawców dystrybutorów oraz nabywców olejów opałowych przez to, że sprzedawca dystrybutor będzie obciążany "sankcyjną stawką podatkową" zarówno wtedy, gdy zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem, jak i wtedy, gdy nie odbierze (lub nie będzie miał w momencie kontroli) oświadczenia nabywcy końcowego o określonej treści; natomiast nabywca końcowy będzie obciążony "sankcyjną stawką podatkową" tylko wtedy, gdy rzeczywiście zużyje olej opałowy niezgodnie z przeznaczeniem (przepis nie uwzględnia zasady równości, tj. art. 32 Konstytucji). Zarówno w petitum skargi konstytucyjnej, jak i w jej uzasadnieniu art. 32 Konstytucji został powołany jako samodzielny wzorzec kontroli, bez wskazania prawa podmiotowego, w zakresie którego miałoby dojść do naruszenia zasady równości. W świetle orzecznictwa Trybunału, taki sposób ujęcia zarzutu stanowi przesłankę umorzenia postępowania (zob. np. postanowienia z: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 1 października 2003 r., sygn. SK 29/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 87; 3 listopada 2004 r., sygn. SK 24/01, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111).

2.3. Po trzecie, wątpliwości rodziła dopuszczalność powołania jako wzorców kontroli art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Trybunał przychylił się do poglądu, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Podmioty wnoszące skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową, odwołując się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Taki charakter mają zarzuty skarżących dotyczące naruszenia prawa własności oraz wolności gospodarczej w drodze uregulowania o podstawowym charakterze (wydanego z przekroczeniem ustawowej delegacji i z naruszeniem zasady wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych).

2.4. Po czwarte, biorąc pod uwagę charakter zakwestionowanej regulacji (warunki zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego i skutki ich niespełnienia), Trybunał uznał za dopuszczalne wzorce kontroli w postaci art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Co do zasady, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych. Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyroki z: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o której mowa w art. 64 Konstytucji.

W rozpoznawanej sprawie należało jednak zważyć, że zarzuty stawiane w skargach konstytucyjnych dotyczą nie tyle ingerencji w prawa majątkowe, polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe, wynikającej z nałożenia określonych obowiązków, wykraczających poza granice samego podatku. Skarżący kwestionują ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego oraz skutki niespełnienia tych warunków. Takie oznaczenie przedmiotu zaskarżenia sprawia, że - w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału - art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji należało uznać za dopuszczalne wzorce kontroli w niniejszym postępowaniu (zob. np. wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15).

2.5. Po piąte, Trybunał podzielił stanowisko Sejmu i Ministra Finansów, że uzasadnienie skarżącej spółki (Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami") co do niezgodności przepisów ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z art. 47 oraz art. 51 ust. 1

Konstytucji wskazuje, że ewentualne naruszenia prawa do ochrony prywatności oraz prawa do ochrony informacji o sobie nie dotyczą praw skarżącej - sprzedawcy olejów opałowych na cele opałowe, lecz nabywców olejów opałowych. Wobec tego nie mogą stanowić wzorca kontroli zakwestionowanych przez skarżącą spółkę przepisów.

2.6. Podsumowując, spośród wskazanych konstytucyjnych wzorców kontroli za dopuszczalne na tle niniejszego postępowania Trybunał uznał: art. 2, art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Powyższa konkluzja nie przesądza o adekwatności wymienionych wzorców konstytucyjnych w odniesieniu do poszczególnych zarzutów oraz o spełnieniu warunku ich odpowiedniego uzasadnienia.

W zakresie badania zakwestionowanych przepisów z pozostałymi wzorcami kontroli postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

3. Zarzut niezgodności art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., w związku z § 2, § 3 ust. 3, § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., z art. 2, art. 20, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

3.1. Art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został zakwestionowany bezpośrednio tylko w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" Mirosław Nenca, Beata Nenca-Greń. Sposób sformułowania zarzutu wskazuje, że skarżąca spółka wiąże niekonstytucyjność art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) z zarzutem niekonstytucyjności przepisów rozporządzenia z 2004 r.; w szczególności został wskazany § 4 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia, który został zakwestionowany także w pozostałych skargach konstytucyjnych.

Zdaniem skarżącej spółki, zakwestionowany art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku ze wskazanymi przepisami rozporządzenia z 2004 r., "rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniając sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia", są niezgodne ze wskazanymi w petitum skargi wzorcami konstytucyjnymi. Uzasadnienie tego zarzutu sprowadza się zatem do zakwestionowania wykładni § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., dokonanej przez sądy administracyjne. Skarżąca spółka nie wskazała natomiast, na czym miałyby polegać niekonstytucyjność art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz niekonstytucyjność § 2 i § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.

3.1.1. Ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r. weszła w życie 1 marca 2004 r., z tym że niektóre przepisy (w tym art. 65 tej ustawy) weszły w życie 1 maja 2004 r. (zob. art. 127 tej ustawy).

Do 23 sierpnia 2005 r. art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. miał następujące brzmienie:

"1. Stawka akcyzy na paliwa silnikowe i oleje opałowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, a w przypadku ciężkich olejów opałowych, gazu płynnego i metanu 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

1) przebieg realizacji budżetu;

2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;

3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych".

Na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r., które weszło w życie 1 maja 2004 r.

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., stawki akcyzy określone m.in. w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., zostały obniżone do wysokości określonej w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia - dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju. Obniżeniu uległa więc przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe.

Na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. (w pierwotnym brzmieniu), dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, miała zastosowanie stawka akcyzy (preferencyjna) w wysokości 197 zł/1000 litrów (określona w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia). Od 1 stycznia 2005 r. Minister Finansów ustalił stawkę w wysokości 233 zł/1000 l (zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego; Dz. U. Nr 279, poz. 2763).

Z kolei § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. przewidywał, że jeżeli oleje opałowe nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527), lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (jak dla olejów napędowych, pierwotnie - 1141 zł/1000 litrów).

W § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. została zatem przewidziana preferencyjna stawka dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, jednak skorzystanie z niej obwarowano spełnieniem wymogu uzyskania od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju (zob. § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r.). Zgodnie z § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. w wypadku braku oświadczeń odpowiednie zastosowanie znajdował § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. To oznaczało opodatkowanie olejów opałowych wyższą stawką akcyzy, zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. (stawką właściwą dla olejów napędowych 1141 zł/1000 l), niemniej jednak niższą niż przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (2000 zł/1000 l).



3.2. Z przedstawionego stanu faktycznego i prawnego, będącego tłem skargi konstytucyjnej, wynika że stawki akcyzy określone w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie miały zastosowania w sprawie skarżącej spółki. Skarżąca nie zakwestionowała zresztą ani wysokości stawek akcyzy ustalonych w tym przepisie, ani zawartego w art. 65 ust. 2 upoważnienia ustawowego dla Ministra Finansów do obniżenia stawki akcyzy określonej w ust. 1 tego przepisu (przepis upoważniający nie mógł być podstawą indywidualnych rozstrzygnięć w sprawach skarżących). Akcyza została wymierzona w wysokości przewidzianej w § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w związku z niespełnieniem warunku przewidzianego w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.

W istocie zarzuty skarżącej spółki skoncentrowały się na zakwestionowaniu wykładni § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie skarżącej i utrwalonej - zdaniem skarżącej - w orzecznictwie NSA. Zarzut, że art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku ze wskazanymi przepisami rozporządzenia z 2004 r., "rozumiane w ten sposób, iż tylko kompletne pod względem formalnym oświadczenia uprawniają sprzedawcę do skorzystania z preferencyjnej stawki podatku, brak zaś któregośkolwiek elementu tego oświadczenia skutkuje zastosowaniem stawki określonej w § 3 ust. 3 rozporządzenia", nawiązuje do wykładni § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r., nie dotyczy zaś treści art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Mając na uwadze, że art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie stanowił podstawy rozstrzygnięć w sprawie skarżącej spółki, a także w sprawach innych skarżących, którzy związkowo zakwestionowali ten przepis w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r., Trybunał umorzył postępowania w zakresie badania art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r. - na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r. Taka sama konkluzja odnosi się do art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Powyższe ustalenie nie wyklucza dopuszczalności badania § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., co do którego skarżąca spółka sprecyzowała konkretne zarzuty, i który to przepis został zakwestionowany także w pozostałych skargach konstytucyjnych (wraz z § 4 ust. 5).

4. Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Zarzut dotyczący bezpośrednio art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został sformułowany tylko w skardze spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami" i odnosi się do stanu prawnego obowiązującego od 24 sierpnia 2005 r.

Natomiast w skardze konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Ełk" (dalej: Przedsiębiorstwo) został zakwestionowany § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. (w odpowiednim brzmieniu) w związku z art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a także w związku art. 4 ust. 1 pkt 3, ust. 2 pkt 10, ust. 4 i 5 oraz art. 11 ust. 1 tej ustawy. Należało jednak zauważyć, że argumentacja Przedsiębiorstwa kierowana jest bezpośrednio pod adresem przepisów przewidujących opodatkowanie stawką wyższą niż obniżona, w wypadku uchybienia obowiązkom dokumentacyjnym. Niewątpliwie przepisem takim, w powiązaniu z regulacją rozporządzenia z 2004 r., jest art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., a nie pozostałe wymienione wyżej przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., co do których brak jest odrębnego uzasadnienia.

Art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. został także wskazany jako "związkowy" przedmiot kontroli wyodrębnionego § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. (w odpowiednim brzmieniu), w jednej ze skarg Moniki Cichej.

4.1. Zmieniony stan prawny.

Na podstawie ustawy zmieniającej z 2005 r. art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym od 24 sierpnia 2005 r. uzyskał nowe brzmienie: "Stawka akcyzy na paliwa silnikowe wynosi 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu, na ciężkie oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe 60 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu, a na gaz płynny i metan używany do napędu pojazdów samochodowych 700 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu". Zacytowany przepis nie miał zastosowania w sprawach skarżących.

Jednocześnie do art. 65 ustawy został dodany ust. 1a:

"W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi:

1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu;

2) dla ciężkich olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe - 1.800 zł od 1.000 kilogramów gotowego wyrobu".

Od 24 sierpnia 2005 r., zgodnie z art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., stawka akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe wynosiła zatem 233 zł od 1000 litrów gotowego wyrobu (jej wysokość odpowiadała wysokości obniżonej stawki określonej w rozporządzeniu z 2004 r.).

Stosownie do treści zakwestionowanego art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy dla tych wyrobów wynosiła 2000 zł od 1000 litrów (w tym czasie podwyższona stawka określona w rozporządzeniu z 2004 r. wynosiła 1180 zł/1000 l).

Dotychczasowe brzmienie zachował art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., upoważniający Ministra Finansów do obniżania stawek akcyzy określonych w ust. 1 art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

4.1.2. Zmiana dokonana w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. na mocy ustawy zmieniającej z 2005 r. (zmiana ust. 1 i

dodanie ust. 1a w art. 65) wywołała, w ocenie skarżących, wątpliwości co do obowiązującego stanu prawnego. W szczególności nie było jasne, czy wobec określenia w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. stawki podstawowej na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (233 zł/1000 l), nadal istnieje obowiązek uzyskiwania oświadczeń, o których mowa w rozporządzeniu z 2004 r., a jeśli tak, to czy brak tych oświadczeń może być traktowany jako "użycie niezgodnie z przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Powstała również wątpliwość, jakie stawki należy stosować. Od 24 sierpnia 2005 r. do 15 września 2005 r. funkcjonowały równolegle różne podwyższone stawki podatku akcyzowego - określone w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz w rozporządzeniu z 2004 r. (odpowiednio 2000 i 1180 zł/1000 l). Jak wynika z treści decyzji zapadłych w sprawie skarżącej spółki., organy podatkowe przyjęły, że od momentu wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. (tj. od 24 sierpnia 2005 r.), w wypadku niedopełnienia obowiązków związanych z uzyskaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, należy stosować stawkę określoną art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalił się pogląd, że dokonane (z dniem 24 sierpnia 2005 r.) zmiany ustawodawstwa w zakresie podatku akcyzowego nie skutkowały zmianą sytuacji prawnej sprzedawców oleju opałowego w zakresie konieczności posiadania prawidłowo wypełnionych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego dla zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej. Zmiany te miały na celu wyłącznie przeniesienie regulacji dotyczących podwyższenia stawek podatku akcyzowego z aktu podustawowego do ustawy (zob.m.in. wyroki NSA z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt: I GSK 258/10, I GSK 301/10, I GSK 302/10; z 28 czerwca 2011 r., sygn. akt I GSK 811/10; 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10 i I GSK 706/10).

Niewątpliwie po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. nadal obowiązywał przepis rozporządzenia z 2004 r. wymagający uzyskania oświadczeń w związku ze sprzedażą oleju opałowego na cele opałowe (§ 4 ust. 1 i 2). Mogła natomiast pojawiać się wątpliwość, czy niezłożenie takiego oświadczenia powodowało zastosowanie podwyższonej stawki określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (2000 zł/1000 l), skoro brak oświadczenia, w świetle obowiązującego nadal § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., skutkowało zastosowaniem stawki, jak dla olejów napędowych, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r. (zob. § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r.).

4.1.3. Dwutorowość regulacji (w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. i w rozporządzeniu z 2004 r.) wywołała wątpliwości co do zasadności stosowania właściwych stawek. Dostrzegł to sam prawodawca, wprowadzając istotne zmiany w rozporządzeniu z 2004 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473; dalej: rozporządzenie z 13 września 2005 r.).

Przede wszystkim, Minister Finansów, na podstawie upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., obniżył stawkę akcyzy na oleje opałowe, z których 30% lub więcej objętościowo destyluje przy 350°C oraz których gęstość w temperaturze 15°C jest niższa od 890 kg/m<sup>3</sup>, w przypadku gdy są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem oraz w przypadku olejów napędowych oznaczonych znacznikiem i zabarwionych na czerwono przeznaczonych na cele opałowe, z kwoty 233 zł/1000 l (określonej w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w brzmieniu obowiązującym od 24 sierpnia 2005 r.) do kwoty 232 zł/1000 l (zob. § 3 ust. 1 i poz. 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r.).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, to symboliczne obniżenie wysokości podatku akcyzowego od olejów opałowych posłużyło wyłącznie objęciu obrotu olejami opałowymi kontrolą przewidzianą w rozporządzeniu z 2004 r. (m.in. obowiązkiem gromadzenia oświadczeń) - (zob. wyrok NSA z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10; orzeczenia sądów administracyjnych dostępne na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)).

Taki cel nowelizacji zdają się potwierdzać inne zmiany stanu prawnego; w rozporządzeniu z 2004 r. został uchylony § 3 ust. 3, określający m.in. stawki dla oleju przeznaczonego na inne cele niż opałowe, zaś w § 4 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. został sformułowany nowy warunek stosowania obniżonej stawki - obowiązek przekazywania do właściwego naczelnika urzędu celnego miesięcznych zestawień oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cel opałowy wraz z kopiami tych oświadczeń, uprawniających do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego. Zmieniony § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. określał, co powinno zawierać przedkładane miesięczne zestawienie.

Wraz z wprowadzeniem zmian w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., odpadły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., w wypadku sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki wskazanej w § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. oraz co do zasadności stosowania stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w wypadku niedopełnienia tego obowiązku. Niejasność regulacji, istniejąca pomiędzy 24 sierpnia 2005 r. a 15 września 2005 r. została przez prawodawcę usunięta.

Niemniej jednak, zważywszy na zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał poddał ocenie w dalszej części uzasadnienia ten aspekt wprowadzenia ust. 1a do art. 65 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. niżej pkt 5.2).

## 4.2. Orzecznictwo sądów administracyjnych.

4.2.1. Przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu jest norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej.

Na podstawie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., który przewidywał: "W przypadku użycia olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe, które nie spełniają warunków określonych w odrębnych przepisach, w szczególności wymogów w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia, użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem, a także sprzedaży ich za pomocą odmierzaczy paliw ciekłych, stawka akcyzy wynosi: 1) dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe - 2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu", sądy - zdaniem skarżącej - wyinterpretowały następującą normę: "Ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nie odebranie w

momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) «oświadczenia», o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia (...) [z 2004 r.] lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz, że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe)" (s. 2 i 3 skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami").

Skarżąca, kwestionując w petitum skargi przyjęte w orzecznictwie rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., w uzasadnieniu wysunęła zarzut wprost wobec tego przepisu, podkreślając wielokrotnie, że jest to przepis "rażąco" niejasny i wieloznaczny, pozwalający na dowolną interpretację.

Trybunał podkreślał już w swoim orzecznictwie, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja (zob. wyroki z: 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W pewnych sytuacjach Trybunał może to naprawiać, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom ją stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten - w praktyce stosowania - nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Tak rozumiany przepis podlega ocenie Trybunału (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47).

#### 4.2.2. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wymaga zaakcentowania kilku kwestii.

Po pierwsze, na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. sądy administracyjne wyrażają pogląd, że podatnik sprzedający olej opałowy z zastosowaniem obniżonej stawki akcyzy ma obowiązek uzyskania od nabywcy oświadczenia o określonej treści, przechowywania go do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i udostępnienia go w czasie kontroli. Jeśli zatem warunek posiadania rzetelnego oświadczenia nie zostanie spełniony, to obalone zostaje wynikające z oświadczeń domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie stawka podatku określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., która odnosi się do sytuacji użycia oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyżej zaprezentowany pogląd jest już utrwalony w jego orzecznictwie (zob. wyrok z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10 oraz powołane tam wyroki), zaś odmienny pogląd zaprezentowany przez NSA w wyroku z 11 stycznia 2011 r. o sygn. akt I GSK 899/09, i wyroku z 8 czerwca 2011 r. o sygn. akt I GSK 315/10, "jest poglądem odosobnionym, odbiegającym od przyjętej w tej kwestii linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego".

Po drugie, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że zastosowane przez ustawodawcę w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. pojęcia "użycia" oleju ma szeroki zakres znaczeniowy, obejmujący także sprzedaż, "co znajduje oparcie w powołanym przepisie i przepisie art. 4 ust. 1 pkt 5, ust. 2 i ust. 3" (wyrok z 7 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 702/10; zob. również powołane tam wyroki NSA z: 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10; 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 869/09; 27 lipca 2010 r., sygn. akt I GSK 1019/09).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 10 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. opodatkowaniu podlega m.in. sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju, zaś za sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju uważa się również zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, w przypadku gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy. Każde wykorzystanie oleju opałowego, jak również jego odsprzedaż na cele inne niż opałowe, powodowały utratę zwolnienia od obowiązku podatkowego, a także skutkowało wymiarem podatku akcyzowego z zastosowaniem stawki jak dla oleju napędowego (zob. wyrok NSA z 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10).

Po trzecie, uznając, że "użycie" oznacza również "sprzedaż" oleju opałowego, sądy administracyjne przyjęły, że sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe bez uzyskania oświadczenia oznacza "użycie niezgodnie z przeznaczeniem" i tym samym daje podstawę do zastosowania stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. np. wyrok NSA z 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10).

W wyroku z 10 października 2013 r. o sygn. akt I GSK 1033/11 (podjętym w sprawie skarżącej spółki), NSA wskazał: "Za zużycie wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem uważano również niewykonanie przez sprzedawcę czynności natury administracyjno-biurowej. Zużycie zatem przez sprzedawcę oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem polegało na niedochowaniu przez niego warunków uprawniających do zastosowania stawki preferencyjnej. Wobec tego sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania od kupującego pełnego i kompletnego oświadczenia pod kątem przesłanek zawartych w § 4 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., stanowiło jego użycie niezgodnie z przeznaczeniem. Brak udokumentowania sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe był więc równoznaczny z brakiem możliwości uznania, że olej użyty został zgodnie z przeznaczeniem, co z kolei było równoznaczne z użyciem w innym celu, niż opałowy (por. wyroki NSA z dnia: 21 września 2010 r., sygn. akt I GSK 243/10; 26 listopada 2010 r., sygn. akt I GSK 865/09; 1 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1354/10, I GSK 1223/11). Ponadto, skoro opodatkowanie według niskiej stawki akcyzy ustawodawca uzależnił od «przeznaczenia na cele opałowe», to nie sposób było przyjąć, że uchylenie preferencyjnego opodatkowania (i zastosowanie opodatkowania według stawki wyższej), ustawodawca chciał powiązać jedynie z jakąś wybraną formą przeznaczenia oleju opałowego na inne cele (której zresztą nie wskazał)".

Po czwarte, sądy administracyjne, na podstawie art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oraz przepisów rozporządzenia z 2004 r. wywiodły, że sprzedawca oleju opałowego, który posiada oświadczenie uniemożliwiające identyfikację nabywcy (niezgodne z rzeczywistością, podające dane fikcyjne), nie może skorzystać z obniżonej stawki akcyzy. Posiadanie "nierzetelnego" oświadczenia jest traktowane jak przeznaczenie olejów opałowych "na inne cele niż opałowe" w rozumieniu § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. albo ich "użycie niezgodnie z ich przeznaczeniem" w rozumieniu art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Na tle § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. (w brzmieniu do 14 września 2005 r.) ukształtował się pogląd, że uzyskanie oświadczenia "nierzetelnego" jest równoznaczne z "niezłożeniem oświadczenia". Taka wykładnia kwestionowanych przepisów została przyjęta w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, jako stabilna, trwała i powszechna (zob. m.in. wyroki NSA z: 15 października 2013 r.: sygn. akt I GSK

1010/11, sygn. akt I GSK 1264/11, sygn. akt I GSK 1343/11, sygn. akt I GSK 618/11; 17 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1524/11; 24 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1383/11; 19 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1029/11; 5 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 1082/11; 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt I GSK 23/11; 3 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1458/10).

Po piąte, odrębną kwestią jest ocena braków formalnych oświadczeń w sytuacji, gdy istnieje możliwość identyfikacji nabywcy i samej transakcji. W tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych ewoluowało (zob. wyrok NSA z 13 listopada 2015 r., sygn. akt I GSK 504/14 i powołane tam orzecznictwo). Początkowo w większości orzeczeń rygorystycznie przyjmowano, że oświadczenie, aby mogło być podstawą stosowania preferencyjnej stawki podatku akcyzowego, musiało bezwzględnie zawierać wszystkie dane wymagane przepisami prawa, a zarazem musiało być rzetelne, tj. zawierać dane zgodne z rzeczywistością. Następnie w orzecznictwie pojawiły się poglądy, że braki w omawianych oświadczeniach nie zawsze muszą wykluczać obniżenia stawki podatku akcyzowego. Dotyczy to oświadczeń posiadających wady "nieistotne". Za nieistotne uznano przy tym braki, które nie uniemożliwiają weryfikacji przeznaczenia/użycia wyrobu. Z powołanego wyroku NSA z 13 listopada 2015 r. wynika, że dotychczas nie wypracowano jednego przesądzającego poglądu, który by wprost określał, jakiego rodzaju brak (braki) oświadczenia przekreśla możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy. Wynika to z bardzo różnych, niekoherentnych stanów faktycznych spraw. Wobec tego przyjąć należy, że to, czy oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego spełnia wymogi określone w § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r., podlega każdorazowej ocenie organu podatkowego, z uwzględnieniem celu (przeciwdziałania nadużyciom podatkowym), jakiemu miało służyć wprowadzenie obowiązku uzyskania przez sprzedawcę oleju opałowego przedmiotowego oświadczenia. Przyjęcie przez sprzedawcę oświadczeń, których treść nie pozwala na realizację przywołanego celu, wyklucza założenie - w oparciu o tego rodzaju treść oświadczeń - domniemanie przeznaczenia i użycie oleju opałowego na cele opałowe. Badając oświadczenia, organ podatkowy musi więc rozważać, jaki jest skutek konkretnego braku formalnego, i dyskwalifikować tylko te oświadczenia, których braki skutkują niemożliwością identyfikacji nabywcy lub transakcji.

Podzielając stanowisko NSA, Trybunał zwraca uwagę, że ocena wad oświadczeń nabywców paliw opałowych stanowi problem stosowania prawa, możliwy do rozstrzygnięcia w okolicznościach konkretnej sprawy przez właściwy sąd (zob. postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sygn. P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17).

#### 4.3. Przedmiot oceny.

Trybunał stwierdził, że przyjęta przez sądy interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. opiera się na analizie powiązanych ze sobą regulacji ustawowych i wykonawczych. Interpretację przepisów hierarchicznie zróżnicowanych skarżąca postrzega jako "wykładnię przepisu ustawy przez pryzmat rozporządzenia". Tymczasem norma prawna może być rekonstruowana z przepisów o różnej pozycji w systemie (ustawa - rozporządzenie). Sądy odtworzyły na tej podstawie normy prawne jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujące adresatom, by w pewnych okolicznościach podjęły określone działania.

Należy przy tym zaznaczyć, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości. Jednak także na tle spraw związanych z regulacjami podatkowymi, Trybunał przyjmuje, że: "Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie)" - (wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Na tle badanej regulacji takie okoliczności nie zachodzą. Organy podatkowe i sądy, sięgając do pozajęzykowych metod wykładni, nadały zakwestionowanemu przepisowi jednoznaczny sens. Nie występuje więc na tle art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. tzw. kwalifikowana niejasność przepisu, czyli taka, której "nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednołitości stosowania prawa". W ocenie Trybunału, przyjęte przez sądy rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. mieści się granicach dostępnych metod wykładni. Nie każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36).

Gdyby interpretować przepis tak, jak proponuje skarżąca spółka, podwyższona stawka akcyzy byłaby stosowana w sytuacji faktycznego "zużycia oleju niezgodnie z przeznaczeniem", natomiast "sprzedaż niezgodnie z przeznaczeniem" (na cel inny niż opałowy) byłaby objęta stawką podstawową. Taka interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. byłaby sprzeczna z celem regulacji.

Sądy odeszły od wykładni literalnej rozpatrywanej regulacji na rzecz wykładni celowościowej ze względu na ratio legis art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Wykładnia celowościowa jest odmianą wykładni funkcjonalnej, która charakteryzuje się tym, że ustalając znaczenie tekstu prawnego, bierze się pod uwagę cele prawa. Co do zasady, punktem wyjścia analizy przepisów jest wykładnia językowa. Nie może ona jednak przesądzać o rezultacie wykładni, gdy rezultat ten oznaczałby niezidentyfikowanie celu ustawy. Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Wykładnia językowa art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie przesądza w sposób jednoznaczny o przesłankach zastosowania przewidzianej w tym przepisie stawki podatkowej, odpowiedniej dla oleju opałowego, który nie został przeznaczony na cele opałowe. Wymogi te można ustalić na gruncie wykładni celowościowej.

Podsumowując, Trybunał uznał, że wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. uwzględnia przyjętą w orzecznictwie sądów administracyjnych interpretację § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. W rozumieniu art.

65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. "użyciem" olejów opałowych lub olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe "niezgodnie z ich przeznaczeniem" jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które uniemożliwiają identyfikację nabywcy, a w konsekwencji - weryfikację przeznaczenia oleju opałowego.

Przedstawiona interpretacja art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., upowszechniona w orzecznictwie sądów administracyjnych, upoważniała do konkluzji, że zakwestionowany przez skarżącą spółkę sposób rozumienia art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ma charakter trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, i w związku z tym przyjęte rozumienie przepisu może podlegać ocenie Trybunału.

5. Analiza zgodności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z Konstytucją.

5.1. Zarzuty.

W petitum skargi konstytucyjnej skarżąca spółka zakwestionowała art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., "rozumiany w ten sposób, że ustawowe pojęcie «użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować jako nieodebranie w momencie sprzedaży (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) «oświadczenia», o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia (...) [z 2004 r.] (...) lub odebranie «oświadczenia» nieprawidłowego pod względem formalnym lub materialnym oraz że występujące w tym przepisie pojęcie «użycie» (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) należy interpretować również jako sprzedaż (olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe)".

W nawiązaniu do postawionych zarzutów (natury formalnej i materialnoprawnej) skarżąca spółka podniosła, że:

a) państwo prawa nie może tworzyć przepisu, który bez uzasadnionej przyczyny naruszałby swobodę prowadzenia działalności gospodarczej oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego (art. 2, art. 20, art. 22 Konstytucji);

b) wykładnia art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jakiej dokonały sądy w sprawie skarżącej, prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia, co w sposób oczywisty narusza art. 64 Konstytucji;

c) przepisy stworzyły swoistą pułapkę na dystrybutorów oleju opałowego i samo to stwarza poważne wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją;

d) przepis narusza zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) przez nieuzasadnione ograniczenie praw wynikających z art. 2, art. 20, art. 22, art. 64 Konstytucji, jak również ograniczenie prawa równości wynikającego z art. 32 Konstytucji (w zakresie badania tego zarzutu postępowanie zostało umorzone - zob. cz. III, pkt 2.2 niniejszego uzasadnienia).

Skarżąca zarzuciła ponadto, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., "wprowadzający swoistą sankcję podatkową" (ingerując tym samym w prawa majątkowe skarżącej), narusza rażąco standardy konstytucyjne "w tym [w] szczególności wywodzoną z art. 2 zasadę przestrzegania *vacatio legis*", a w konsekwencji - zasadę zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa.

Sposób sformułowania zarzutu skarżącej spółki wymagał jego drobnej rekonstrukcji. Trybunał w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał obowiązywanie zasady *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w petitum pisma, ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (por. wyroki TK z: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10). Zastosowanie tej zasady w rozpatrywanej sprawie pozwala odnieść zarzut skarżącej, dotyczący braku *vacatio legis*, do art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r.

5.2. Zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa.

5.2.1. Najdalej idącym zarzutem skarżącej spółki, niewyartykułowanym w petitum skargi konstytucyjnej, ale podniesionym w uzasadnieniu, jest zarzut, że "sankcyjny", "wieloznaczny" art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., ingerujący w prawa podmiotowe skarżącej, został wprowadzony bez zachowania reguł przyzwoitej legislacji, w szczególności bez *vacatio legis*, co prowadzi do naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz do nieproporcjonalnego wkroczenia w prawo własności skarżącej spółki. Skarżąca podkreśliła, że przejawem ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowiącego przez nie prawa jest zasada poprawnej legislacji, zobowiązująca ustawodawcę do tworzenia jasnego prawa, zwłaszcza prawa podatkowego nakładającego ciężary publiczne na jednostki.

Trybunał podzielił stanowisko, że niezachowanie odpowiednich wymogów legislacyjnych w odniesieniu do regulacji podatkowych może być kwestionowane także w trybie skargi konstytucyjnej (zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09). W wypadku zasady poprawnej legislacji jako wzorzec kontroli należy wówczas wskazać, tak jak uczyniła to skarżąca, art. 2 w związku z art. 64 Konstytucji.

W świetle tak postawionego zarzutu przedmiotem oceny stała się przede wszystkim kwestia dopuszczalności stosowania art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. do prawnie relevantnych sytuacji, które zaistniały po wejściu w życie pozbawionej *vacatio legis* ustawy zmieniającej z 2005 r. W zmienionym stanie prawnym powstały istotne wątpliwości co do zakresu obowiązków podatnika związanych z uzyskiwaniem oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego oraz obowiązujących stawek akcyzy (zob. wyżej pkt 4.1.2).

5.2.2. W świetle orzecznictwa Trybunału, zasada poprawnej legislacji związana jest funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zgodnie z tymi zasadami, przepisy prawa mają być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z

Konstytucją. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym - przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153).

Swoboda ustawodawcy jest ograniczona "nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego" (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej, a okres tej adaptacji może być różny. Ocena tego, czy w konkretnym wypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych (zob. wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23 i przywołane tam orzeczenia).

W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą. Niemniej jednak, co wymaga podkreślenia, powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał - jak dotychczas - jedynie do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113). Do tego rodzaju danin nie należy podatek akcyzowy.

Trybunał, w powołanym wyroku o sygn. K 23/12, przypomniał ponadto, że Konstytucja nie wyznacza konkretnej *vacatio legis*, a standardowym rozwiązaniem (poprawnym w typowych okolicznościach) jest ustalenie 14-dniowego okresu spoczywania ustawy (zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98), który wynika z ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 296). Równocześnie ustawodawcy przysługuje w tej mierze pewna swoboda; w pewnych okolicznościach może on wręcz zrezygnować z ustanowienia *vacatio legis*, ponieważ nakaz jej zachowania nie ma charakteru bezwzględny. Uzasadnieniem swobody ustawodawcy w kwestii ustalenia czasu trwania okresu dostosowawczego, a nawet jego pominięcia, jest "ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki". Ponadto odstąpienie jest dopuszczalne w innych szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym zasada konstytucyjna. Trybunał podkreślał, że interes publiczny przejawia się zwłaszcza w konieczności ochrony stabilności interesów finansowych państwa i zachowania równowagi budżetowej (zob. wyrok z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134 i cytowane tam orzeczenia). Argument ważnego interesu publicznego może - wyjątkowo - uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (zob. wyrok o sygn. P 4/98).

Nie tracąc z pola widzenia dokonanych wyżej ustaleń, należy zaznaczyć raz jeszcze, że przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu nie jest art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r., lecz art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z tym przepisem.

5.2.3. Ustawa zmieniająca z 2005 r. weszła w życie 24 sierpnia 2005 r., tj. z dniem ogłoszenia (zob. art. 2 tej ustawy). Nowelizacja była bezpośrednią reakcją ustawodawcy na rozwiązania zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 maja 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 96, poz. 814, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 30 maja 2005 r.), "zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań" (zob. uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej z 2005 r., druk sejmowy nr 4124 z 3 czerwca 2005 r., IV kadencja). Ustawodawca w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. określił stawkę akcyzy na oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe na kwotę 233 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu (odpowiadała ona stawce obniżonej, przewidzianej w rozporządzeniu z 2004 r.). Ustalenie, że ustawa zmieniająca z 2005 r. wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, miało zapobiec stosowaniu znacznie wyższych stawek określonych w rozporządzeniu z 30 maja 2005 r. (miało ono wejść w życie 1 sierpnia 2005 r.). Ostatecznie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 2005 r. w sprawie uchylenia rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 106, poz. 897; weszło w życie 16 czerwca 2005 r.) Minister Finansów uchylił rozporządzenie z 30 maja 2005 r. Pomimo to prace nad ustawą zmieniającą były kontynuowane i ostatecznie art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., od 24 sierpnia 2005 r., uzyskał nowe brzmienie, a jednocześnie zaczął obowiązywać dodany ust. 1a w art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

5.2.4. W ocenie Trybunału, motywy pilnego wprowadzenia zmian w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r., w tej sytuacji, nie usprawiedliwiały braku jakiegokolwiek *vacatio legis*. Jeśli nawet ustawodawca pragnął "zapobiec" podwyższeniu stawki na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe, a jednocześnie chronić stabilność budżetu państwa, to było to możliwe z zachowaniem odpowiedniego okresu dostosowawczego, zwłaszcza, że "kontrowersyjne" rozporządzenie z 30 maja 2005 r. zostało uchylone i przestało obowiązywać 16 czerwca 2005 r. Ustawodawca, uchwalając ustawę zmieniającą 28 lipca 2005 r., wiedział, że zdezaktualizował się motyw uzasadniający natychmiastowe wejście ustawy w życie. Mimo to ustawodawca przyjął, że ustawa zmieniająca z 2005 r. wejdzie w życie z dniem ogłoszenia (24 sierpnia 2005 r.). Wobec takiej sekwencji zdarzeń może zaskakiwać odrzucenie poprawki senackiej dotyczącej wskazania w ustawie zmieniającej z 2005 r. 30-dniowej *vacatio legis*.

Należy zauważyć, że stopień ingerencji prawodawcy w dotychczasową sytuację prawną adresatów był przy tym istotny: stawka akcyzy (dla olejów opałowych lub olejów napędowych, przeznaczonych na cele opałowe) określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. wynosiła 2000 zł/1000 litrów gotowego wyrobu, a zatem przekraczała wysokość stawki określonej w rozporządzeniu z 2004 r. - 1180 zł/1000 litrów gotowego wyrobu.

Skarżąca spółka słusznie wskazała, że zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim

postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego. Zasada lojalności państwa wobec obywateli zapewnia bezpieczeństwo prawne w prawie regulującym daniny publiczne. Oznacza ona nie tyle stabilność przepisów prawa, która w tej dziedzinie prawa w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, ile warunki do możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa daninowego powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (zob. wyrok TK z 10 lutego 2015 r., sygn. P 10/11, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 13).

Dodanie do ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a pkt 1 w art. 65, bez dochowania *vacatio legis*, skomplikowało obowiązujący stan prawny, i mogło rodzić uzasadnione wątpliwości co do skutków niedochowania wymogu uzyskania oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe. Dopiero zmiany w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., usunęły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. w wypadku jego sprzedaży na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki wskazanej w § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. Możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy, określonej w rozporządzeniu z 2004 r., wymagała spełnienia warunku określonego w tym rozporządzeniu. Niespełnienia obowiązku uzyskania oświadczeń uniemożliwiało skorzystanie z obniżonej stawki, zastosowanie znajdowała stawka określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. wyżej pkt 4.1.3).

Trybunał uznał, że niejasny stan prawny, spowodowany wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. bez *vacatio legis*, mógł utrudnić podatnikom ocenę co do zakresu ciążących na nich obowiązków i naraził na wymierne straty finansowe. Stan taki trwał do chwili nowelizacji, z dniem 15 września 2005 r., rozporządzenia z 2004 r.

Mając powyższe na względzie, Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w związku z art. 2 ustawy zmieniającej z 2005 r. w zakresie, w jakim dotyczy obowiązków podatkowych powstałych przed 15 września 2005 r., jest niezgodny z art. 20, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

5.3. Zarzut naruszenia prawa własności w świetle interpretacji art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Odrębny zarzut dotyczy sposobu interpretacji art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. W ocenie skarżącej spółki, wykładnia, jakiej dokonały sądy, w rzeczywistości "prowadzi do faktycznej konfiskaty mienia", co w sposób oczywisty narusza art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji (w uzasadnieniu skarżąca spółka nawiązuje do art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Zdaniem skarżącej, zakwestionowany przepis narusza istotę prawa własności przez obciążenie podatnika nieproporcjonalnie wysoką akcyzą.

5.3.1. Przystępując do oceny art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w kontekście postawionego zarzutu, należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji (zob. obszerne podsumowanie w wyroku z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12). Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego (zob. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166), gdyż wpływanie na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (zob. wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106); realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06).

Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK powołane w wyroku o sygn. K 23/12). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, co do zasady, jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli. Istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowych dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązków określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości.

W wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, Trybunał podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego. Jednocześnie jednak wskazał, że w świetle orzecznictwa Trybunału dopuszczalne są dwa wyjątki od tak sformułowanej zasady ogólnej.

Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. Wówczas możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Po drugie, nie można wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, nie dotyczących nakładania podatków, ale związanych np. z ukształtowaniem warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego, zamiast zapłaty podatku w wysokości wyznaczonej dla analogicznego oleju służącego do celów napędowych (zob. przykłady podane w wyroku o sygn. SK 18/09, a także wyrok z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12).

Zarzut skarżącej spółki mieści się w ramach wskazanych "wyjątków", skarżąca kwestionuje zarówno przesłanki zastosowania stawki określonej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., jak i jej wysokość, stawiając zarzut "faktycznej konfiskaty mienia". Wobec tego, art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji można uznać za adekwatne wzorce kontroli.

5.3.2. Stawka akcyzy określona w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., choć w istocie wyższa niż stawka obniżona wynikająca z rozporządzenia z 2004 r., nie była stawką sankcyjną. Była to stawka ustalona dla oleju opałowego, który z różnych względów (określonych w tym przepisie) nie mógł być uznany za olej opałowy przeznaczony na cele opałowe. Przyjęte w orzecznictwie rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. oznaczało, że sprzedaż oleju opałowego przeznaczonego na cel opałowy bez uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu oleju na cel opałowy uniemożliwiało zastosowanie obniżonej stawki akcyzy i skutkowało zastosowaniem stawki określonej w tym przepisie. Sytuacja ta nie mogła być dla podatników zaskoczeniem.

Na podstawie rozporządzenia z 2004 r. sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe wymagała "potwierdzenia"; było nim "oświadczenie", zaś brak oświadczenia wiązał się z obowiązkiem uiszczenia podatku w wysokości właściwej dla oleju napędowego. Wątpliwości co do obowiązku uzyskania oświadczenia mogły występować przejściowo w stanie prawnym pomiędzy 24 sierpnia 2005 r. a 15 września 2005 r., co - zdaniem Trybunału - uzasadniało stwierdzenie zakresowej niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (zob. pkt 1 sentencji wyroku).

Celem ustawy zmieniającej z 2005 r. było utrzymanie akcyzy na olej opałowy na dotychczasowym poziomie (zmiana brzmienia art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.), i jednocześnie ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych (dodanie ust. 1a w art. 65 tej ustawy). Przyjęcie, że sprzedaż oleju opałowego bez uzyskania rzetelnego oświadczenia od nabywcy o przeznaczeniu oleju na cel opałowy nie może być rozumiana jak "użycie niezgodnie z przeznaczeniem", wypaczałoby sens mechanizmu, który miał umożliwić korzystanie z obniżonej stawki akcyzy tylko na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe. Formą wyrażenia zamiaru użycia oleju na cele opałowe, było oświadczenie nabywcy, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. Wraz z wprowadzeniem zmian w rozporządzeniu z 2004 r., które weszły w życie 15 września 2005 r., odpadły wątpliwości co do obowiązku gromadzenia oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe, w wypadku jego sprzedaży na cele opałowe z zastosowaniem obniżonej stawki.

Korzystanie z obniżonych stawek akcyzy wiązało się z konkretnymi obowiązkami. Sprzedawca, podejmując decyzję o sprzedaży oleju opałowego z niższą stawką akcyzy, powinien uwzględnić ewentualne ryzyko obciążenia wyższą stawką akcyzy w wypadku niespełnienia wymaganych przepisami warunków. Transakcje z udziałem niżżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń, ale wyżej opodatkowanego, wiązała się z uzyskaniem niższych korzyści ekonomicznych, jednak bez ryzyka, że transakcja zostanie zakwestionowana w toku ewentualnej kontroli, zaś sprzedaż zostanie obciążona wyższą akcyzą. Sprzedawca wyrobów akcyzowych należy do kręgu podmiotów obciążonych podatkiem akcyzowym - jest podatnikiem tego podatku, a sprzedaż oleju opałowego bez dochowania warunków uprawniających do zastosowania obniżonej stawki, jest jednym z typowych przedmiotów opodatkowania akcyzą. Przesłanki zastosowania wyższej stawki zostały doprecyzowane w orzecznictwie sądowym, zaś Trybunał uznał, że utrwalone rozumienie art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. było dopuszczalne w ramach stosowanych metod wykładni.

5.3.3. W ocenie Trybunału, zakwestionowany przepis nie wkracza w sposób nieproporcjonalny w prawo własności. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33), powinności dokonania "aktów staranności" mogą znajdować również swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawności działania organów podatkowych, która również jest wartością konstytucyjną wymienioną we wstępie do Konstytucji (tzw. preambule), ale musi to być współmierne do stopnia realizacji tego celu i nie może być dla podatników nadmiernie uciążliwe. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.

Trybunał, oceniając w wyroku z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12 (OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9), przepisy ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. (dotyczące obowiązku przekazywania zestawień oświadczeń), zauważył, że obowiązek odebrania od nabywcy oleju oświadczenia o jego wykorzystaniu zgodnie z przeznaczeniem grzewczym pozostaje podstawowym i koniecznym elementem kontroli obrotu olejem opałowym. Nie ulega wątpliwości, że powyższy obowiązek nie jest wystarczający do przeciwdziałania nadużyciom podatkowym wykorzystującym zróżnicowanie stawki akcyzy na olej, mogący służyć zarówno do preferowanego celu opałowego, jak i napędowego. Mechanizm efektywnej i szybkiej kontroli obrotu olejem opałowym gwarantuje także obowiązek przechowywania i udostępniania do kontroli stosownych oświadczeń nabywców oraz obowiązek sporządzenia i przekazania do organu podatkowego w określonym terminie miesięcznego zestawienia takich oświadczeń. Trybunał uznał, że konieczne jest obwarowanie sprzedaży oleju przeznaczonego wyłącznie do celów opałowych określonymi warunkami, których spełnienie obciążać będzie nie tylko nabywcę ulgowych wyrobów akcyzowych, ale także ich sprzedawcę. "Służy to bowiem kontroli i ograniczeniu nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych".

Nie można przy tym przyjąć, że podatek akcyzowy, ustalony w oparciu o inną niż obniżona stawkę podatkową, jest instrumentem służącym do konfiskaty mienia podatnika. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja, była stosowana w wypadku niespełnienia warunków dotyczących oświadczeń złożonych przez nabywców oleju opałowego o jego przeznaczeniu na cele opałowe. Miała na celu odzyskanie podatku we właściwej wysokości, a nie o stosowanie sankcji za zużycie oleju opałowego niezgodnie z przeznaczeniem. W świetle obowiązujących przepisów, dokonanie takiej zmiany przeznaczenia oleju opałowego było możliwe, choć rodziło to obowiązek zapłaty akcyzy w kwocie właściwej dla tego wyrobu energetycznego (zob. wyrok NSA z 26 lipca 2016 r., sygn. akt I GSK 1799/14).



Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz jest środkiem skierowanym na zapewnienie prawidłowości obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa ulgi podatkowej, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Decyzja organu administracji skarbowej, nakładająca na sprzedawcę oleju obowiązek uiszczenia podatku akcyzowego według wyższej stawki, ma więc na celu, w wypadku dokonania sprzedaży oleju z naruszeniem warunków określonych w § 4 rozporządzenia z 2004 r. i art. 65 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., doprowadzenie do prawidłowej realizacji należnego zobowiązania podatkowego.

5.3.4. Podsumowując, Trybunał uznał, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że pojęcie "użycia ich niezgodnie z przeznaczeniem" oznacza także sprzedaż olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe po uzyskaniu od nabywcy oświadczenia, o którym mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2 i art. 84 Konstytucji.

5.4. Zarzut naruszenia swobody działalności gospodarczej.

5.4.1. Skarżąca spółka zarzuciła, że zakwestionowany art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ogranicza w sposób nieproporcjonalny swobodę działalności gospodarczej (art. 20 i art. 22 Konstytucji) przez to, że pomimo swojej niejasności stanowi podstawę obciążenia podatnika podwyższoną stawką podatkową (dziewięciokrotnie wyższą w stosunku do stawki "obniżonej"). Jeżeli norma prawa podatkowego odnosząca się do prowadzonej działalności gospodarczej jest w sposób rażący wieloznaczna (taką normą jest, zdaniem skarżącej, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. w rozumieniu przyjętym w orzecznictwie sądów administracyjnych), to narusza zasadę wolności gospodarczej.

Trybunał przyjął, że ustawodawca, kształtując przepisy prawa daninowego, musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Przepisy określające obowiązki finansowe podmiotów gospodarczych wobec państwa mogą ingerować w prowadzoną działalność gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji gdy ich realizacja może prowadzić do nadmiernych obciążeń finansowych, powodujących, że działalność ta staje się nieopłacalna. Wobec tego nie można wykluczyć, że przepisy określające podstawę wymiaru danin publicznych mogą być oceniane w odniesieniu do art. 20 i art. 22 Konstytucji (zob. np. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103).

Odwołując się do wskazanych wzorców konstytucyjnych, należy jednak zastrzec, że podmioty gospodarcze muszą się liczyć z nakładaniem na nie przez ustawę ciężarów o charakterze publicznoprawnym. Konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) sprawia, że nałożenie podatku, co do zasady, nie może być traktowane jako naruszenie wolności gospodarczej. Zastrzeżenia natury konstytucyjnej (na tle art. 22 Konstytucji) mogą być rozpatrywane, gdy zarzut, analogicznie jak na tle art. 64 Konstytucji, dotyczy np. uchybień w sposobie nakładania podatku.

5.4.2. W ocenie Trybunału, art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., rozumiany w ten sposób, że "użyciem" olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe "niezgodnie z ich przeznaczeniem" jest nie tylko sprzedaż tych olejów bez uzyskania oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., ale także sprzedaż po uzyskaniu oświadczeń, które nie umożliwiają identyfikacji nabywcy, nie narusza wolności działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 22 Konstytucji "[o]graniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny". Klauzula generalna "ważnego interesu publicznego" winna być identyfikowana na gruncie konkretnej ustawowej regulacji ograniczającej wolność działalności gospodarczej. Wspomniane ograniczenie nie może oczywiście naruszać, zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji, istoty wolności działalności gospodarczej (zob. wyrok z 13 października 2010 r., sygn. Kp 1/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 74). Trybunał podzielił pogląd, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej podlega szczególnej regulacji art. 22 Konstytucji. Usprawiedliwić ingerencję w konstytucyjnie gwarantowaną wolność działalności gospodarczej może tylko "ważny interes publiczny", z zachowaniem ustawowej formy tej ingerencji. Art. 22 Konstytucji jako *lex specialis* nie wyłącza jednak zupełnie stosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji, przynajmniej w tym zakresie, w jakim "ważny interes publiczny" może być odniesiony odpowiednio do zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok pełnego składu z 11 marca 2015 r., sygn. P 4/14, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 30).

Treść normatywną art. 22 Konstytucji należy odczytywać w kontekście art. 20 Konstytucji. Art. 22 Konstytucji nie proklamuje bowiem samoistnie zasady wolności działalności gospodarczej. Przepis ten nie określa, "jaka jest treść tej wolności i sfera działań, które są realizacją wolności działalności gospodarczej", lecz dotyczy konstytucyjnych wymogów ograniczenia wolności działalności gospodarczej (zob. wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33). Wyrażenie "wolność działalności gospodarczej" należy rozumieć zarówno jako wolność wyboru działalności gospodarczej, jak i wolność jej wykonywania (por. wyrok z 7 czerwca 2005 r., sygn. K 23/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 62). Natomiast ograniczenia wolności prowadzenia działalności gospodarczej to takie regulacje prawne, które formułują bezwzględne lub względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (zob. wyrok z 19 stycznia 2010 r., sygn. SK 35/08, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2). Do ograniczeń tych nie należy obowiązek ponoszenia danin publicznoprawnych (zob. postanowienie z 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8).

5.4.3. W ocenie Trybunału, tak rozumiana wolność gospodarcza nie została ograniczona przez art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Co do zasady stawka przewidziana w tym przepisie dotyczyła użycia, rozumianego także jako sprzedaż oleju na cel inny niż opałowy. Nie miało to wpływu na swobodę wyboru przez skarżącą spółkę rodzaju prowadzonej działalności, jak i wolność jej wykonywania, w tym na możliwość samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych. Profesjonalny przedsiębiorca powinien mieć świadomość, że z obniżonego opodatkowania korzystała jedynie sprzedaż oleju przeznaczonego na cele opałowe, natomiast sprzedaż oleju na cele inne niż opałowe powodowała opodatkowanie według wyższych stawek. Niedochowanie przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z obniżonej stawki akcyzy prowadziło do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych.

Nie było zamiarem ustawodawcy, dodającego do art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ust. 1a, odejście od reguł

obowiązujących podatników sprzedających olej na cele opałowe (obowiązek uzyskania oświadczeń). Jak wspomniano wcześniej, ustawa zmieniająca z 2005 r. była bezpośrednią reakcją na propozycje Ministerstwa Finansów, "zakładające drastyczny wzrost stawek akcyzy na olej opałowy i gaz płynny, służący do ogrzewania mieszkań". Warunkiem uprawniającym do stosowania preferencyjnych stawek akcyzy było przeznaczenie oleju na cele opałowe; zmiana przeznaczenia pociągała za sobą, zastosowanie mniej korzystnych reguł opodatkowania. Obowiązek uzyskania od nabywców stosownych oświadczeń (§ 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r.) powstał wraz z wejściem w życie rozporządzenia z 2004 r. (1 maja 2004 r.). Obowiązek ten nie został wyłączony przez zmianę brzmienia art. 65 ustawy o podatku akcyzowym, polegającą m.in. na dodaniu ust. 1a. Ewentualna "dezorientacja" adresatów wywołana tą zmianą została wyeliminowana przez obniżenie stawki ustawowej w rozporządzeniu z 2004 r. (od 15 września 2005 r. do kwoty 232 zł/1000 l). Zakres zmian dokonanych w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. (zmiana art. 65 ust. 1 i dodanie ust. 1a) oraz w rozporządzeniu z 2004 r. (obniżenie stawki za olej opałowy przeznaczony na cele opałowe do kwoty 232 zł na 1000 litrów, uchylenie § 3 ust. 3 i zmiana brzmienia § 4 ust. 5) uzasadnia wniosek, że nie zmieniła się sytuacja prawna sprzedawców oleju opałowego w zakresie konieczności posiadania prawidłowo wypełnionych oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego dla zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej. Stan faktyczny sprawy, która stała się kanwą złożonej skargi konstytucyjnej, wskazuje, że skarżąca spółka nie miała w tym względzie wątpliwości, odbierała oświadczenia od nabywców oleju opałowego na cele opałowe (także po zmianie art. 65 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., obowiązującej od 24 sierpnia 2005 r.). Zastosowanie wobec skarżącej spółki stawki przewidzianej w art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. wiązało się z "nierzetelnością" tych oświadczeń.

Utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być jednak wprost utożsamiana z sankcją i ograniczeniem swobody działalności gospodarczej. W świetle orzecznictwa Trybunału, ograniczenie wolności gospodarczej odnosi się do sytuacji, kiedy ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny czy rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej intensywność, co nie miało miejsca w wypadku zakwestionowanego przepisu.

Wobec stwierdzenia, że art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. nie ogranicza swobody działalności gospodarczej, nie ma podstaw do analizy tej regulacji w kontekście zasady proporcjonalności.

5.5. Skarżąca spółka, oprócz rozpoznanych wyżej zarzutów, podniosła, że zgodnie z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji w porządku prawnym przyjęto "regulę hierarchiczną", zgodnie z którą rozporządzenie jest aktem podrzędnym w stosunku do ustawy i wydawane jest w celu wykonania ustawy na podstawie stosownego upoważnienia. W związku z tym postanowienia rozporządzenia powinny być wykładane w zgodzie z ustawą (nie mogą być z nią sprzeczne). Natomiast niedopuszczalna jest, jak czynią to sądy, wykładnia przepisów ustawy (rozszerzająca zakres pojęć ustawowych bądź wskazująca na ich odmienne rozumienie) przez analizę rozporządzenia. "Przyjęcie innego stanowiska powodowałoby, że organ wydający rozporządzenie ma uprawnienie do wiążącej wykładni pojęć ustawowych, a tym samym ma większe uprawnienia niż sejm i senat, co w sposób oczywisty jest sprzeczne z art. 87 oraz art. 92 Konstytucji" (s. 44 uzasadnienia skargi spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Bami").

Trybunał stwierdził, że sformułowany w kontekście art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji zarzut zmierza w istocie do zakwestionowania dokonanej przez sądy (a nie przez organ wykonawczy) wykładni art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Abstrahując od tego, że kwestia zasadności tej wykładni została już omówiona, należy zauważyć, że zarzut naruszenia zasady wyłączności ustawowej został postawiony wobec regulacji ustawowej, przy czym skarżąca spółka nie kwestionuje samego upoważnienia ustawowego. Konkludując, skarżąca nie wykazała, na czym miałyby polegać niezgodność art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Wobec tego, Trybunał uznał, że postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 2016 r.

6. Zarzut niezgodności § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

6.1. W wykonaniu delegacji zawartej m.in. w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r., Minister Finansów wydał rozporządzenie z 2004 r.

Rozporządzenie z 2004 r. weszło w życie 1 maja 2004 r. Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., stawki akcyzy określone m.in. w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. zostały obniżone do wysokości określonej w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia - dla wyrobów akcyzowych sprzedawanych w kraju. Została więc obniżona przewidziana w art. 65 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 23 sierpnia 2005 r.) stawka akcyzy na oleje opałowe wynosząca "2.000 zł od 1.000 litrów gotowego wyrobu".

Na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. (w pierwotnym brzmieniu), dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje w 350°C, w przypadku gdy oleje te są zabarwione na czerwono i oznaczone znacznikiem, miała zastosowanie stawka akcyzy (preferencyjna) w wysokości 197 zł/1000 litrów (określona w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia). Od 1 stycznia 2005 r. Minister Finansów ustalił stawkę w wysokości 233 zł/1000 l - zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 279, poz. 2763).

Z kolei § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. przewidywał, że jeżeli oleje opałowe nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2004 r. w sprawie znakowania i barwienia paliw silnikowych przeznaczonych na cele opałowe oraz olejów opałowych (Dz. U. Nr 53, poz. 527) lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w tym rozporządzeniu, stosuje się dla nich stawki akcyzy określone w poz. 1 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (jak dla olejów napędowych, tj. początkowo 1141 zł/1000 litrów).

Warunki zastosowania preferencyjnej stawki określone zostały w § 4 rozporządzenia z 2004 r.

Na podstawie § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. podatek sprzedający oleje opałowe przeznaczone na cele opałowe był zobowiązany w wypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 2 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie mogło być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli było składane odrębnie, powinno było zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno było być dołączone do kopii faktury VAT;

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno było być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca był obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

W myśl § 4 ust. 2 rozporządzenia z 2004 r. oświadczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

1) imię i nazwisko nabywcy, PESEL i NIP;

2) adres zamieszkania nabywcy;

3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego;

4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono inne niż adres wymieniony w pkt 2;

5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych;

6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

W § 4 ust. 4 rozporządzenia z 2004 r. podatnik został zobowiązany do przechowywania dokumentacji, o której mowa w ust. 1 (tj. potwierdzającej sprzedaż oleju opałowego na cele opałowe) do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., w przypadku niezłożenia oświadczeń, § 3 ust. 3 stosowało się odpowiednio, co oznaczało opodatkowanie olejów opałowych stawką właściwą dla olejów napędowych.

Na podstawie rozporządzenia z 13 września 2005 r. § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. został uchylony, zaś § 4 ust. 5 uzyskał nowe brzmienie.

## 6.2. Zakres zaskarżenia.

6.2.1. Zakres zaskarżenia § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. należy zidentyfikować, uwzględniając zarzuty sformułowane w poszczególnych skargach konstytucyjnych.

Najszerzy zakres zaskarżenia wynika z trzech skarg konstytucyjnych Moniki Cichej. Skarżąca zarzuca, że w drodze uregulowania o podstawowym charakterze, z przekroczeniem ustawowej delegacji, został nałożony na podatników obowiązek odbierania od nabywców oleju opałowego oświadczeń o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe. W ocenie skarżącej, Minister Finansów był upoważniony jedynie do obniżenia stawek podatku akcyzowego i określania warunków ich stosowania. Delegacja ustawowa nie uprawniała Ministra do uzależniania możliwości korzystniejszego opodatkowania od uzyskania oświadczenia od nabywcy oleju opałowego. W związku z tym § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Ponadto, zdaniem skarżącej, § 4 ust. 1, 2 i 5 w związku z § 3 ust. 1 i 3 rozporządzenia z 2004 r., przenosi na podatnika pełną odpowiedzialność za rzetelność informacji podanych przez nabywców oleju w oświadczeniach. Tymczasem podatnik nie posiada instrumentów pozwalających na weryfikację tych danych. Wskazane przepisy, ograniczając prawo własności podatnika, naruszają jednocześnie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Z kolei w skardze spółki Przedsiębiorstwo Transportowo-Sprzętowe Budownictwa "Transbud Ełk", § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. został zakwestionowany w zakresie, w jakim stanowi, że sprzedawca oleju opałowego, posiadający oświadczenie nabywcy, które nie umożliwia identyfikacji tego nabywcy, jest zobowiązany zapłacić podatek akcyzowy obliczony według stawki podwyższonej. Zdaniem skarżącej, przepis zakwestionowany we wskazanym zakresie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

6.2.2. Co do wzorców kontroli w postaci art. 84 i art. 217 Konstytucji należy zauważyć, że Trybunał wielokrotnie wskazywał, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, ale także w przepisach innych rozdziałów Konstytucji. Przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być przy tym interpretowane systemowo, w ramach konstytucyjnych przepisów określających sferę wolności i praw jednostki. Regulacje te stanowią nierozdzielną całość. Z tego względu Trybunał uznawał w swoim orzecznictwie za dopuszczalne wskazanie jako samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji oraz innych norm zawartych w konstytucyjnych przepisach odnoszących się do zapewnienia ochrony praw i interesów jednostki, jeżeli skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotyczą zakwestionowane regulacje (zob. wyrok o sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

W skargach konstytucyjnych, na podstawie których wszczęto postępowanie w niniejszej sprawie, skarżący podnieśli, że zakwestionowana regulacja dotyczy prawa własności. Normy konstytucyjne wskazane jako podstawa kontroli pozostają w ścisłym związku z gwarancjami tego prawa, toteż nie ma przeszkód, aby Trybunał rozpoznał zarzuty naruszenia wymienionych wyżej norm konstytucyjnych.

Reasumując, skarżący zarzucają, że § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. stanowi ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie poprawnej legislacji, będącej składową zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego, przez co jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, a przy tym ustanowione

instrumentalne obowiązki podatkowe uchybiają zasadzie proporcjonalności w ograniczeniu konstytucyjnie chronionego prawa własności ze względu na nadmierny fiskalizm i obciążenie podatnika odpowiedzialnością za nierzetelność kontrahenta (niezgodność z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji).

6.2.3. Skarżący, kwestionując § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r., wskazywali odpowiednie brzmienie tego przepisu, obowiązujące w okresie, za który organ podatkowy określał wysokość zobowiązania podatkowego.

Biorąc pod uwagę zakres przedmiotowy poszczególnych skarg konstytucyjnych, Trybunał ustalił, że ocena § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r. obejmuje cały okres stosowania tego przepisu i wymagała uwzględnienia brzmienia obowiązującego od 1 maja 2004 r. do 28 lutego 2009 r. Natomiast zakwestionowane brzmienie § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. obowiązywało od 1 maja 2004 r. do 14 września 2005 r. (15 września 2005 r. weszło w życie rozporządzenie z 13 września 2005 r.; m.in. zostało zmienione brzmienie ust. 1 i ust. 3-5 w § 4 rozporządzenia z 2004 r.). Wskazany stan prawny znalazł odzwierciedlenie w sentencji wyroku.

Od 1 marca 2009 r. rozporządzenie z 2004 r. przestało obowiązywać w związku z utratą mocy obowiązującej przez ustawę o podatku akcyzowym z 2004 r. na podstawie art. 168 ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r.

Choć w poszczególnym okresie obowiązywania § 4 rozporządzenia z 2004 r. zmieniała się wysokość stawek na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe (przez odesłanie do odpowiednich pozycji załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2004 r.), a także zmieniał się kontekst normatywny badanego przepisu, w szczególności na skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2005 r. (obowiązującej od 24 sierpnia 2005 r.) oraz zmiany rozporządzenia z 2004 r. (obowiązującej od 15 września 2005 r.), to nie ma to zasadniczego znaczenia z punktu widzenia zarzutów postawionych w skargach konstytucyjnych, dotyczących § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. i odnoszących się do obowiązku uzyskania oświadczeń od nabywców oleju opałowego przeznaczonego na cele opałowe.

6.3. Ratio legis kwestionowanej regulacji.

Minister Finansów mógł na podstawie art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. obniżyć, w drodze rozporządzenia, stawki akcyzy określone w ust. 1 art. 65 tej ustawy oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania, uwzględniając:

- 1) przebieg realizacji budżetu;
- 2) sytuację gospodarczą państwa oraz poszczególnych grup podatników;
- 3) potrzebę ochrony środowiska naturalnego, a także udział w tych wyrobach komponentów wytwarzanych z surowców odnawialnych.

Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na oleje wykorzystywane do celów opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też ustawodawca zdecydował o możliwości wprowadzenia niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele opałowe, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych. Trybunał przyjął, że "różnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego", a ustawodawca może w tym wypadku swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07; zob. też wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04). Na tle analogicznych uregulowań przewidzianych w ustawie o podatku akcyzowym z 2008 r. Trybunał w wyroku z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, jednoznacznie stwierdził, że oczywiście konieczne jest obwarowanie sprzedaży oleju przeznaczonego wyłącznie do celów opałowych określonymi warunkami, których spełnienie obciążać będzie nie tylko nabywcę ulgowych wyrobów akcyzowych, ale także ich sprzedawcę. Służy to bowiem kontroli i ograniczeniu nadużyć podatkowych związanych z wykorzystywaniem oleju opałowego do celów napędowych.

Minister Finansów, korzystając z upoważnienia, wydał rozporządzenie z 2004 r. W § 4 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r., odsyłając do odpowiednich pozycji załącznika nr 1 do tego rozporządzenia, określił wysokość obniżonej stawki akcyzy dla olejów opałowych przeznaczonych na cele opałowe (początkowo 197 zł/1000 l gotowego wyrobu), ustalając jednocześnie warunki korzystania z niej. Warunkiem zastosowania preferencyjnej stawki akcyzy było uzyskanie przez sprzedawcę oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., pochodzących od nabywców oleju na cele opałowe.

Trybunał, badając regulację ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. nakładającą na podatnika obowiązek przekazywania zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego na cele opałowe, stwierdził, że rygorystyczny warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procedury uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Trybunał zauważył przy tym, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych. Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok o sygn. P 24/12 i cytowane tam orzeczenia).

Podobne ratio legis wskazał Trybunał, badając w sprawie o sygn. SK 14/12 - analogiczną regulację rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), tj. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia. Określenie warunków zastosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego miało na celu zarówno zapewnienie prawidłowego opodatkowania poszczególnych wyrobów, jak i umożliwienie kontroli obrotu tak, aby przeciwdziałać nadużyciom na szkodę skarbu państwa. Warunki te zostały nałożone na sprzedawców, a więc podmioty prowadzące działalność profesjonalną, które powinny dokładać należytej staranności we wszelkich aspektach prowadzonej działalności. Jak zwrócił uwagę Trybunał w wyroku o sygn. SK 14/12, oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych; taki cel użycia nie uzasadnia obniżenia stawki podatku akcyzowego. W związku z tym prawodawca przewidział

mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych - odebranie od nabywcy rzetelnego oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych.

#### 6.4. Zasada wyłączności ustawowej.

6.4.1. Zgodnie z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Tym samym art. 217 Konstytucji postrzegany samoistnie (w oderwaniu od art. 84 Konstytucji), ustanawia wymóg drogi ustawowej regulacji wymienionych w nim elementów obowiązku podatkowego (daninowego), określając materię przewidzianej regulacji, ale nie odnosząc się do jej treści (zob. W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2005, s. 9). Przepis ten, rozpatrywany w powiązaniu z art. 84 Konstytucji, dostarcza zaś substratu do odkodowania zasady władztwa podatkowego, według której państwo ma prawo obciążać podmioty znajdujące się w zakresie jego władzy w celu finansowania swoich zadań (przy tym kluczowe znaczenie ma tutaj zasada wyłączności ustawowej w zakresie danin publicznych) - (zob. np. wyroki z: 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12).

Zarzuty naruszenia art. 84 oraz art. 217 Konstytucji można rozpatrywać łącznie, gdyż zasada ustawowej regulacji prawa daninowego zawarta w art. 84 jest rozwinięta w art. 217 Konstytucji. Art. 217 Konstytucji ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla podstawowych elementów podatku. W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (zob. wyroki z: 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06 i wymienione tam wcześniejsze orzeczenia).

6.4.2. Z zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego wynika, że wypadki, w których w ustawach daninowych zamieszczane są upoważnienia do wydawania aktów podustawowych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji, w dalszej zaś dopiero kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). Jako że w praktyce nie jest możliwe, by w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego, istnieje konieczność korzystania z upoważnień ustawowych. Trybunał podkreślił jednak, że jest to dopuszczalne jedynie w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji. Elementy, które obligatoryjnie muszą być określone w ustawie, są *expressis verbis* wymienione w tym przepisie konstytucyjnym. Trybunał wskazywał także, że art. 217 Konstytucji pozostaje w integralnym związku z art. 92 Konstytucji w tym znaczeniu, iż - nie uchylając jego zastosowania w prawie podatkowym - ustanawia dodatkowe warunki dopuszczalności wydawania aktów wykonawczych (zob. wyroki z: 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03; 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59).

6.4.3. Zdaniem Trybunału, Minister Finansów nie przekroczył granic upoważnienia zawartego w art. 65 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym. W rozporządzeniu z 2004 r. określił wysokość obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy przeznaczony na cele opałowe i warunki korzystania z preferencyjnej stawki. Istotne, z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, elementy konstrukcji podatku akcyzowego, w tym podstawowa stawka akcyzy na olej opałowy, zostały uregulowane w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r.

Konstytucja formułuje zasadę wyłączności ustawy w normowaniu istotnych elementów stosunku podatkowego. Zakwestionowany § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. mieści się w zakresie ustawowego upoważnienia i nie wkracza w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy. Należy zauważyć, że obniżka stawki akcyzy nie stanowi ulgi, w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. Zwolnienia, jakie przewidział ustawodawca, wynikają z art. 23-25 tej ustawy (rozdział 6 "Zwolnienia"). W art. 23 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r. ustawodawca zastrzegł, że ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do akcyzy. Obniżka stawki akcyzy na oleje opałowe nie jest zagwarantowana ustawą. Ustawodawca przewidział jednak taką możliwość, upoważniając do obniżenia stawek Ministra Finansów, z zastosowaniem formuły: "Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy...", co wskazuje na fakultatywny charakter upoważnienia.

Trybunał w swoim orzecznictwie podkreślał, że w zakresie rozwiązań podatkowych, a w szczególności kształtowania pewnych preferencji, ustawodawca ma większą swobodę regulacji (zob. m.in. wyroki z: 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98; 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04). Ustawodawca jest uprawniony do realizacji przez stanowienie prawa określonych celów politycznych, społecznych czy też gospodarczych. Następstwem swobody ustawodawcy, jaką ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6), który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne (zob. wyroki TK z: 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07; postanowienie z 11 lutego 2014 r., sygn. P 50/11, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 17).

Skoro ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do obniżenia stawek akcyzy, to nie można kwestionować potrzeby określenia warunków korzystania z tak ustanowionej preferencji.

Na marginesie należy wspomnieć, że w wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. został uznany za zgodny z art. 2 Konstytucji; zarzut dotyczył niejednoznaczności odesłania zawartego w tym przepisie do stawek określonych w załączniku do rozporządzenia z 2004 r.

#### 6.5. Interpretacja § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r.

6.5.1. Przedmiotem skarg konstytucyjnych są zbieżne, co do zasady, zarzuty wobec regulacji rozporządzenia z 2004 r. dotyczących oświadczeń, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 oraz skutków braku lub nierzetelności tych oświadczeń (§ 4 ust. 5).

Zaskarżona norma odpowiada przyjętej przez sądy administracyjne interpretacji, w świetle której brak oświadczeń lub oświadczenia, których pojedyncze, istotne dla identyfikacji nabywcy oleju dane nie odpowiadają prawdziwemu stanowi rzeczy, nie mogą dokumentować transakcji sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe, a zatem transakcje takie nie mogą korzystać z niższej stawki podatku akcyzowego (zob. np. wyrok z 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 1003/12 i powołane

tam wyroki). W orzecznictwie sądowym ukształtował się utrwalony pogląd, że jedynie prawdziwe oświadczenia, to znaczy pochodzące od rzeczywistych nabywców oleju na cele opałowe, identyfikowanych za pomocą danych zawartych w tych oświadczeniach, stanowią podstawę do przyjęcia, że sprzedaż oleju nastąpiła na cele opałowe, to jest zgodnie z jego przeznaczeniem. W konsekwencji posiadanie oświadczenia nierzetelnego, pochodzącego od nieznanego nabywcy, równoznaczne było z brakiem oświadczenia w rozumieniu § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r.

Zasadność takiej wykładni ocenił Trybunał w punkcie 4.3 w części III niniejszego uzasadnienia, w kontekście zarzutu niekonstytucyjności art. 65 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym z 2004 r.

Trybunał podzielił pogląd, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy, obala wynikające z oświadczenia domniemanie użycia oleju na cele opałowe. W takim wypadku logiczną konsekwencją jest uznanie, że znajduje zastosowanie wyższa stawka akcyzy.

Jednocześnie jednak należy podkreślić, że zadaniem organów podatkowych jest prowadzenie postępowania wyjaśniającego, mającego ustalić nabywcę na podstawie danych zawartych w oświadczeniu. Jak wyjaśnił Minister Finansów (podając za przykład sprawę będącą tłem jednej ze skarg konstytucyjnych), oświadczenia, które potwierdzili nabywcy, lub co do których nabywcy nie udzielili odpowiedzi, zostały zakwalifikowane przez organy podatkowe jako świadczące na korzyść strony dowody sprzedaży oleju opałowego na cele opałowe. Braki oświadczeń, jak dowodzi orzecznictwo sądowe, mają różny charakter: zawierają nieprawdziwe dane, wskazane w oświadczeniach osoby nie figurują w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istnieją, nikt nie jest zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami, nie znały rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach.

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika potrzeba wartościowania rodzaju naruszeń dotyczących obowiązków związanych ze sprzedażą oleju na cele opałowe. Sądy zgadzają się co do tego, że braki w oświadczeniach, o których mowa w § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia z 2004 r., wywołują skutek w postaci utraty przez sprzedawcę prawa do obniżenia stawki podatku akcyzowego. Jednocześnie dominuje pogląd, że tego rodzaju skutek może wywołać jedynie brak "elementów koniecznych oświadczenia, to jest danych umożliwiających identyfikację nabywcy, miejsca jego zamieszkania, typu i usytuowania urządzenia grzewczego, kontrolę rzeczywistego wykorzystania oleju, daty jego nabycia, czy potwierdzającego transakcję podpisu nabywcy. Elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu - w zamierzeniu prawodawcy - miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego. Na charakter prawny i istotę oświadczenia, o którym mowa w omawianym rozporządzeniu nie wpływają natomiast zwykłe błędy, nieistotne wady i techniczne usterki takiego dokumentu, które w każdym wypadku winny być poddawane przez organ orzekający indywidualnej ocenie w aspekcie wywierania, bądź możliwości wywarcia realnego skutku w zakresie obowiązku podatkowego" (wyrok NSA z 12 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 244/10; zob. też wyrok z 13 listopada 2015 r., sygn. I GSK 504/14).

6.5.2. Jak podkreślił Trybunał w wyroku z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, unormowanie nakładające na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniających do zwolnienia podatkowego lub do zastosowania obniżonej stawki akcyzy wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Wykorzystywanie oleju opałowego, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego lub zapłacono go z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej, na inne cele, w tym zwłaszcza jako paliwa do silników, należy traktować jako patologię, która godzi w interes finansowy państwa (zob. L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, "Przegląd Podatkowy" nr 10/2011, s. 32). Jednak wprowadzając rozwiązania prawne przeciwdziałające takim zjawiskom, nie można tracić z pola widzenia podmiotów dokonujących sprzedaży wyrobów energetycznych i ich słuszych interesów (zob. ibidem).

W powołanym wyroku o sygn. SK 14/12 Trybunał podkreślił, że organy podatkowe powinny mieć na uwadze, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym).

6.6. Zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

6.6.1. Trybunał, charakteryzując w wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, ogólnie ratio przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, zauważył, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne - w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy (sprawa dotyczyła analogicznej regulacji zawartej w rozporządzeniu z 2002 r.).

Ten sam cel miał § 4 rozporządzenia z 2004 r. Tak jak i wcześniej, zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych miało charakter warunkowy i było powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego powodowało, że zmieniał się przedmiot opodatkowania - podatek akcyzowy obciążał sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Jednocześnie, co trzeba podkreślić, żaden przepis nie zobowiązywał podatnika do uzyskania oświadczenia od nabywcy w wypadku sprzedaży oleju na cele inne niż opałowe. W konsekwencji niezłożenie prawidłowego oświadczenia o nabyciu oleju na cele opałowe równoznaczne było ze sprzedażą oleju na cele inne niż opałowe.

Należy przy tym przyjąć, że prawodawca ma prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg

lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych.

6.6.2. Jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. SK 14/12, swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Trybunał podkreślił, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu. Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego, i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał podkreślił, że niespełnienie powyższego warunku "musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy".

Powyższe stanowisko, sformułowane na tle rozpoznawanej wówczas skargi konstytucyjnej, w kontekście rozporządzenia z 2002 r., Trybunał w niniejszym składzie w pełni podziela. Sprzedawca nie ma uprawnień ani wiedzy i umiejętności, jeśli chodzi o weryfikację, czy dany dokument tożsamości jest oryginalny, czy też został sfalszowany.

Tłem skargi konstytucyjnej w sprawie o sygn. SK 14/12 była sytuacja, w której skarżąca spółka stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej, co potwierdziło postępowanie karne. Niespełnienie obowiązku odebrania prawidłowo wypełnionych oświadczeń było konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika wobec złożenia przez nabywcę fałszywego oświadczenia. Potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane w postępowaniu karnym. Nie kwestionując zatem nakładania określonych obowiązków na podatnika, który zamierza skorzystać z obniżonej stawki akcyzy, Trybunał nie zaakceptował rozwiązań prawnych, obciążających podatnika odpowiedzialnością także wówczas, gdy został on oszukany przez nabywcę posługującego się np. sfalszowanym dowodem osobistym.

Trybunał w niniejszym składzie podziela pogląd, że działalność gospodarcza, ze względu na jej charakter, a zwłaszcza na bliski związek zarówno z interesami innych osób, jak i interesem publicznym, może podlegać różnego rodzaju ograniczeniom. Ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej nie jest jednak nieograniczone. Ustawodawca powinien uwzględniać założenie, że ryzyko musi być "rozpoznawalne" dla adresatów normy. Legitymowany interes państwa w stworzeniu odpowiednich ram prawnych obrotu gospodarczego, które pozwolą zminimalizować niekorzystne skutki mechanizmów wolnorynkowych, nie uzasadnia przerzucania na podmioty prowadzące działalność gospodarczą wszystkich skutków działań, także tych podejmowanych przez osoby trzecie.

Dokonując oceny przepisów zakwestionowanych w niniejszej sprawie, Trybunał miał na uwadze, że na tle spraw będących kanwą rozpoznawanych skarg konstytucyjnych wystąpiły sytuacje, w których uzyskane od nabywców oleju opałowego oświadczenia nie spełniały wymogów formalnych.

Dlatego też Trybunał, uznał, że § 4 ust. 1, 2 i 5 rozporządzenia z 2004 r. nie stanowi nadmiernej ingerencji w prawo własności, tym samym jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji. Jak zaznaczono wcześniej, brak elementów, których zamieszczenie w oświadczeniu - w zamierzeniu prawodawcy - miało umożliwić kontrolę zasadności skorzystania ze zwolnienia (przyznanej preferencji) przez nabywcę oleju opałowego, zasadnie skutkuje obowiązkiem uiszczenia wyższej akcyzy, chyba że doszło do nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego zawierającego nieprawdziwe dane oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe.

6.6.3. Podsumowując, Trybunał uznał, że § 4 ust. 1 i 2 w związku z § 3 ust. 1 rozporządzenia z 2004 r. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji; § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 pkt 1 tego rozporządzenia, w brzmieniu obowiązującym do 14 września 2005 r., rozumiany w ten sposób, że uzyskanie oświadczenia, które nie umożliwia identyfikacji nabywcy oleju opałowego, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3, art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.



2016-05-23 • NSA • II FPS 1/16 • CIT: art. 17a; PIT: art. 23a



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 23 maja 2016 r.

II FPS 1/16

Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski. Sędziowie NSA: Jacek Brolik (sprawozdawca), Anna Dumas (współsprawozdawca), Maciej Jaśniewicz, Grażyna Nasierowska, Sławomir Presnarowicz, Tomasz Zborzyński.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 23 maja 2016 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Marii Ziniewicz zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 10 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3362/13, w sprawie ze skargi kasacyjnej "P.C.M." S.A. z siedzibą w G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 10 lipca 2013 r. w sprawie skargi "P.C.M." S.A. z siedzibą w G. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działającego z upoważnienia Ministra Finansów, z dnia 25 stycznia 2013 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, w którym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

"Czy w świetle art. 17a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r., w przypadku zmiany jednej ze stron umowy leasingu, dokonanej w trakcie trwania podstawowego okresu umowy, przy niezmiennych pozostałych jej postanowieniach, zachodzi konieczność oceny na nowo warunków umowy co do zgodności z kryteriami wymienionymi w art. 17b ust. 1 tej ustawy, czy też zmiana taka pozostaje bez wpływu na dotychczasową kwalifikację stosunku prawnego, a w konsekwencji i na skutki podatkowe wynikające z umowy pierwotnej?"

podjął następującą uchwałę:

**Zmiana leasingodawcy poprzez zbycie i nabycie przez inny podmiot przedmiotu trwającej umowy leasingu nie uzasadnia przeprowadzania z tego tylko powodu weryfikacji tej umowy na podstawie art. 17a pkt 1 i 2 oraz art. 17b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 10 lutego 2016 r., II FSK 3362/13 Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.), przedstawił składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne o treści jak wyżej w sentencji uchwały. (...) Wyrokiem z 10 lipca 2013 r., I SA/Gd 639/13 WSA w Gdańsku oddalił skargę "P.C.M." S.A. z siedzibą w G. (dalej: Spółka, skarżąca) na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działającego z upoważnienia Ministra Finansów, z 25 stycznia 2013 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, Sąd I instancji podał, co następuje:

Skarżąca wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji, w którym podała, że prowadzi działalność gospodarczą między innymi w zakresie usług leasingu samochodów. Spółka planuje rozszerzyć swoją działalność poprzez nabycie od innej spółki - świadczącej usługi w tym samym zakresie - pojazdów mechanicznych ("transakcja"), stanowiących własność tejże spółki ("zbywcy"), które stanowią przedmiot umów leasingu zawartych przez zbywcę z korzystającymi. Wskutek nabycia przedmiotów leasingu, na podstawie przepisu art. 70914 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), skarżąca wraz z nabyciem prawa własności pojazdów wstąpi w stosunki leasingu na miejsce finansującego. Zawarte przez zbywcę i trwające umowy leasingu nie zawierają żadnych ograniczeń w tym zakresie. W rezultacie tej czynności w przypadku umów leasingu następowałaby zmiana podmiotu finansującego na różnym etapie trwania poszczególnych umów. Transakcja, poza zmianą podmiotu po stronie finansującego, nie zakłada jakichkolwiek zmian w treści umów leasingu, a w szczególności zmian podmiotowych po stronie korzystającego. W konsekwencji, w przypadku przykładowej umowy leasingu, zbywca występowałby jako dotychczasowy finansujący przez okres np. 23 z 36 miesięcy, na które umowa została zawarta, a Spółka byłaby finansującym przez pozostałe 13 miesięcy - w zależności od daty zawarcia i okresu trwania danej umowy leasingu. Z uwagi na powyższe zadano m.in. pytanie: Czy w przypadku zbycia przez zbywcę (dotychczasowego finansującego) przedmiotów leasingu i jednoczesnego wstąpienia przez wnioskodawcę-nabywcę w stosunki leasingu na miejsce dotychczasowego finansującego umowy te nadal będą uważane za spełniające warunki, o których mowa w art. 17b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.)?

Zdaniem skarżącej z chwilą nabycia przez Spółkę przedmiotów leasingu zgodnie z art. 70914 § 1 K.c. - z mocy prawa - nastąpi wstąpienie przez Spółkę w ogół praw i obowiązków dotychczasowego finansującego, wobec czego zawarte przez zbywcę umowy leasingu nie przestaną spełniać warunków z art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. Mając na uwadze szczególnie charakter przepisu art. 70914 § 1 K.c., zapewniającego, jako przepis ius cogens, trwałość stosunku leasingowego, niezależnie od zmian podmiotowych po stronie finansującego, wnioskodawca uważa, że zmiana podmiotowa umowy leasingu po stronie finansującego nie wpływa na prawa ani na obowiązki stron tej umowy, jak również na jej podatkową kwalifikację w świetle art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. W rezultacie istota planowanej przez Spółkę transakcji, zakładająca wstąpienie wnioskodawcy w stosunek leasingu na miejsce finansującego bez żadnych zmian treści samej umowy, powoduje, iż pozostaje ona tą samą umową leasingu, która nadal spełnia warunki wynikające ze wskazanego przepisu ustawy podatkowej. Następnie podkreślono,



że do zbycia przedmiotu leasingu i wstąpienia nabywcy na miejsce dotychczasowego finansującego dochodzi niezależnie od wiedzy i woli korzystającego. Do zawarcia takiej umowy nie jest wymagana jego zgoda, a jedynie na dotychczasowym finansującym ciąży obowiązek niezwłocznego zawiadomienia korzystającego o zbyciu rzeczy, a w konsekwencji o zmianie podmiotowej po stronie finansującego - art. 70914 § 2 K.c. Ewentualny brak zawiadomienia nie wpływa jednak ani na ważność, ani na skuteczność umowy zbycia przedmiotu leasingu, nie wpływa również na skuteczność zmiany podmiotowej umowy leasingu. Wstąpienie nowego podmiotu w prawa i obowiązki dotychczasowego finansującego nie zmienia też treści stosunku prawnego, w szczególności przedmiotu umowy leasingu, czasu jej trwania, wysokości określonych opłat leasingowych ani innych praw i obowiązków stron, co oznacza, iż dotychczasowy stosunek prawny trwa dalej. Reasumując:

Spółka stanęła na stanowisku, że jeśli nastąpi zmiana osoby finansującego w trakcie trwania umowy leasingu, to bez względu na upływ normatywnego okresu amortyzacji umowa nadal będzie spełniała warunki, o których mowa w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p., gdyż wstąpienie nabywcy przedmiotu leasingu w miejsce dotychczasowego finansującego nie powoduje zawarcia nowej umowy ani zmiany umowy dotychczasowej. W rezultacie powyższego również korzystający - mimo zmiany podmiotu finansującego w trakcie trwania umowy leasingu, tak przed upływem 24 miesięcy od dnia jej zawarcia, jak i po upływie tego okresu - będzie nadal uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu pełnej kwoty czynszu należnego z tytułu używania przedmiotu leasingu na podstawie art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. W razie zmiany podmiotowej po stronie finansującego nie wystąpi również obowiązek skorygowania przez niego wydatków z tytułu czynszu leasingowego, już potrąconych jako koszty uzyskania przychodu. Zmiana ta nie wpłynie także na prawo korzystającego do realizacji opcji wykupu przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu umowy po cenie nie niższej niż określonej zgodnie z art. 17a pkt 6 u.p.d.o.p.

W interpretacji indywidualnej z 25 stycznia 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działający z upoważnienia Ministra Finansów, uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Organ stwierdził, że do 31 grudnia 2012 r. na gruncie przepisów u.p.d.o.p. zmiana umowy w sytuacji, gdy finansującym zostaje nowy podmiot gospodarczy przystępujący do umowy, była niewystarczająca, aby uznać, iż umowa po dokonaniu tej zmiany jest nadal tą samą umową leasingu, a nowy finansujący powinien być traktowany jak pierwotna strona umowy leasingu operacyjnego. W przypadku cesji umowy leasingu należało badać, czy na dzień zmiany podmiotowej umowy leasingu umowa ta będzie spełniała warunki podatkowej umowy leasingu operacyjnego określone w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p.

Po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa skarżąca wywiodła skargę do WSA w Gdańsku, w której wniosła o uchylenie interpretacji. Spółka zarzuciła naruszenie art. 17a i art. 17b u.p.d.o.p. oraz przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) dotyczących zasad prowadzenia postępowania podatkowego.

Uzasadniając skargę, skarżąca wskazała, że art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. w żadnym miejscu nie stanowi o konieczności spełnienia od nowa warunków w przypadku wstąpienia do umowy nowego finansującego wskutek nabycia przez niego przedmiotu leasingu, jak również nie wynika z niego, że zmiana finansującego stanowi zmianę warunków umowy leasingu. Z literalnego brzmienia przepisu wynika, że opłaty leasingowe ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy stanowią przychód finansującego i koszt korzystającego, pod warunkiem że umowa została zawarta na czas oznaczony stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji przedmiotu leasingu. A skoro tak, to okres umowy nie ulega zmianie w przypadku przedmiotowej transakcji wstąpienia do umowy nowego finansującego. Skarżąca stwierdziła, że wstąpienie do umowy nowego finansującego w drodze nabycia przezeń przedmiotu leasingu nie powoduje konieczności ponownej oceny umowy leasingu, do której finansujący wstępuje. Poza podmiotem, który wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego, pozostałe elementy umowy pozostają tożsame - nie takie same, jest to ta sama umowa. Potwierdzeniem tego jest sam sposób określenia tej zmiany podmiotowej - wstąpienie nowego finansującego, a nie - jak wskazuje organ - "przystąpienie".

W odpowiedzi na skargę organ interpretacyjny wniosł o jej oddalenie.

WSA w Gdańsku, oddalając skargę, stwierdził, że art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. formułuje jedynie warunki uznania umowy leasingu do celów podatkowych w sposób przedmiotowy i nie można wyprowadzać wniosku, iż zawarta już umowa leasingu powinna być traktowana w odpowiedni sposób do celów podatkowych niezależnie od tego, czy w trakcie jej trwania doszło do zmiany po stronie finansującego. Przyjęcie takiego stanowiska prowadziłoby do przeniesienia praw podatkowych w drodze umowy bez podstawy prawnej. W ocenie Sądu I instancji strony umów cywilnoprawnych, w tym umowy leasingu, nie mogą umową cywilnoprawną przenosić praw lub obowiązków podatkowych. Przystąpienie do umowy leasingu nowego finansującego powoduje, że w pełni uzasadniona jest konieczność zbadania, czy na dzień wstąpienia nowego finansującego w stosunek leasingu na miejsce dotychczasowego finansującego umowa ta stanowi podatkową umowę leasingu operacyjnego. Za taką wykładnią omawianych przepisów przemawiają także zmiany, jakich dokonał ustawodawca w zakresie leasingu od 1 stycznia 2013 r.

W skardze kasacyjnej Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych.

Na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

- art. 17b ust. 1 pkt 1 i 3 w związku z art. 17a pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r. przez błędną wykładnię wskazanych przepisów polegającą na uznaniu, że zmiana finansującego w czasie trwania umowy leasingu, w związku z nabyciem przedmiotów leasingu na podstawie art. 70914 § 1 K.c., wpływa na podatkową kwalifikację umowy leasingu,

- art. 93-93e Ordynacji podatkowej w związku z art. 17b ust. 1 pkt 1, 2 i 3 w związku z art. 17a pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r. przez ich zastosowanie w sprawie, w której nie znajdowały one zastosowania, co doprowadziło do naruszenia wskazanych przepisów u.p.d.o.p. i konstatacji, że zmiana finansującego w czasie trwania umowy leasingu, w związku z nabyciem przez Spółkę przedmiotów leasingu na podstawie art. 70914 § 1 K.c., wpływa na podatkową kwalifikację umowy leasingu. Sąd I instancji w uzasadnieniu wyroku nie powołał się co prawda wprost na art. 93-93e Ordynacji podatkowej, jednakże uzupełniając argumentację, wskazał na niezajdującą zastosowania w sprawie zasadę sukcesji i w ten sposób doprowadził do naruszenia wymienionych przepisów u.p.d.o.p.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ interpretacyjny wniosł o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną (...), uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, koncentrujące się wokół problemu interpretacji przepisów prawa materialnego, a dotyczące tego, czy w świetle art. 17a pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r., w przypadku zmiany jednej ze stron umowy leasingu, dokonanej w trakcie trwania podstawowego okresu umowy, przy niezmiennych pozostałych jej postanowieniach, zachodzi konieczność oceny na nowo warunków umowy co do zgodności z kryteriami wymienionymi w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p., czy też zmiana taka pozostaje bez wpływu na dotychczasową kwalifikację stosunku prawnego, a w konsekwencji i na skutki podatkowe wynikające z umowy pierwotnej.

W uzasadnieniu tych wątpliwości Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zagadnienia dotyczące umowy leasingu zostały uregulowane przepisami art. 17a-17l u.p.d.o.p. Z art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. wynika, że przez umowę leasingu, na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, rozumie się umowę nazwaną w Kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej: "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej: "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty. Z kolei w art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. zdefiniowane zostało pojęcie podstawowego okresu umowy leasingu ("rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona"). W art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. zostały określone warunki (pkt 1-3), których spełnienie oznacza, że opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszty uzyskania przychodów korzystającego.

NSA zauważył, że z dniem 1 stycznia 2013 r. ustawodawca wypowiedział się wprost o możliwości zmian podmiotowych w zawartych umowach leasingu, z konsekwencjami w zakresie praw i obowiązków podatkowych. Z tą datą art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym w przypadku zmiany strony lub stron tej umowy podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia umowy nie uległy zmianie. Kontrowersje dotyczą natomiast kwestii utrzymania praw i obowiązków podatkowych w przypadku zmiany strony umowy leasingu dokonanej w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r., na podstawie art. 70914 § 1 K.c.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w orzecznictwie na tle wskazanej kwestii spornej zarysowały się rozbieżności i prezentowane są w judykaturze dwa biegunowo różne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym z nich zmiana umowy leasingu po stronie podmiotowej, dokonana przed 1 stycznia 2013 r., wymaga na nowo oceny spełnienia warunków przez umowę leasingu. Stanowisko takie jest prezentowane w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 grudnia 2015 r., II FSK 2392/13. NSA podzielił przy tym pogląd prezentowany w piśmiennictwie, że "gdy umowa nie spełnia warunków podatkowej umowy leasingowej, przepisy w zakresie preferencyjnych zasad sprzedaży przedmiotu leasingu nie mają zastosowania. Wstąpienie w prawa i obowiązki podatkowe przez nowego korzystającego mogłoby nastąpić tylko w sytuacjach przewidzianych w rozdziale 14 Ordynacji podatkowej. Uprawnienia, jakie daje Kodeks cywilny, nie przekładają się na uprawnienia podatkowe" (B. Głowacki: Podatkowe skutki cesji umowy leasingu, "Monitor Podatkowy" 2008, nr 1, s. 19-22). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego dokonana z dniem 1 stycznia 2013 r. nowelizacja art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. ma kształtujący (a nie jedynie doprecyzowujący) charakter.

Przeciwnie stanowisko, sprowadzające się do uznania, że zmiana jednej ze stron umowy leasingu pozostaje bez wpływu na kwalifikację i określenie skutków podatkowych wynikających z pierwotnej umowy, jest prezentowane w rozważaniach zawartych m.in. w uzasadnieniu wyroku NSA z 21 czerwca 2013 r., II FSK 2216/11.

Uwzględniając powyżej wskazane poważne wątpliwości prawne oraz pojawiającą się rozbieżność w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd stwierdził, że na gruncie rozpoznawanej sprawy zaistniały przesłanki uzasadniające wystąpienie z pytaniem do powiększonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a.

Pismem z 13 maja 2016 r. Prokurator Krajowy wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: W świetle art. 17a pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r., w przypadku zmiany jednej ze stron leasingu dokonanej w trakcie trwania podstawowego okresu umowy, przy niezmiennych pozostałych jej postanowieniach, nie zachodzi konieczność oceny na nowo warunków umowy co do zgodności z kryteriami wymienionymi w art. 17b ust. 1 tej ustawy. Zmiana taka pozostaje bez wpływu na dotychczasową kwalifikację stosunku prawnego, a w konsekwencji i na skutki podatkowe wynikające z umowy pierwotnej.

**Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:**

Zgodnie z art. 187 § 1 P.p.s.a., jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu.

Na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej. Zgodnie z art. 264 § 1 i art. 264 § 2 in fine P.p.s.a. uchwały, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 3, Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje na podstawie postanowienia składu orzekającego, w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie.

Postanowieniem z 10 lutego 2016 r., wydanym w sprawie o sygn. akt II FSK 3362/13, Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił składowi siedmiu sędziów tego Sądu do rozstrzygnięcia budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, które wyłoniło się przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej od wyroku Sądu I instancji wywołanego skargą na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego. Z treści oraz z uzasadnienia wskazanego postanowienia wynika, że jego przedmiotem jest kontrowersja prawna w zakresie wykładni unormowań art. 17a pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r.) oraz art. 70914 § 1 K.c. Przeprowadzenie prawidłowej wykładni wymienionych regulacji prawnych jest niezbędne dla zgodnego z prawem rozstrzygnięcia rozpoznawanej sprawy sądowoadministracyjnej.

Zgodnie z przywołanymi przepisami art. 17a pkt 1 i 2 u.p.d.o.p.: Ilekroć w rozdziale jest mowa o:

1) umowie leasingu - rozumie się przez to umowę nazwaną w Kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty;

2) podstawowym okresie umowy leasingu - rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona.

Należy dodać, że od 1 stycznia 2013 r., stosownie do nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 2012 r. poz. 1342), przepis art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. otrzymał następującą treść: Ilekroć w rozdziale jest mowa o podstawowym okresie umowy leasingu - rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona; w przypadku zmiany strony lub stron tej umowy podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia umowy nie uległy zmianie.

Stosownie natomiast do art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:

1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 10 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;

2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;

3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Zgodnie z art. 70914 K.c.: § 1. W razie zbycia rzeczy przez finansującego nabywca wstępuje w stosunek leasingu na miejsce finansującego.

§ 2. Finansujący powinien niezwłocznie zawiadomić korzystającego o zbyciu rzeczy.

W obszarze wykładni przytoczonych regulacji prawnych powstała rozbieżność orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, z której wynikają dwa istotnie różne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym z nich zmiana umowy leasingu po stronie podmiotowej, dokonana przed 1 stycznia 2013 r., wymaga na nowo oceny spełnienia warunków przez umowę leasingu.

Najbardziej reprezentatywny jest w tym zakresie pogląd przedstawiony w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 grudnia 2015 r., II FSK 2392/13. W orzeczeniu tym Sąd zaakcentował, że podstawą określenia skutków podatkowych cesji umowy leasingu po stronie korzystającego mogą być wyłącznie zasady wynikające z ustawy podatkowej, a strony umów cywilnoprawnych (w tym umowy leasingu) nie mogą tą umową przenosić praw lub obowiązków podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił przy tym pogląd, że gdy umowa nie spełnia warunków podatkowej umowy leasingowej, przepisy w zakresie preferencyjnych zasad sprzedaży przedmiotu leasingu nie mają zastosowania. Wstąpienie w prawa i obowiązki podatkowe przez nowego korzystającego mogłoby nastąpić tylko w sytuacjach przewidzianych w rozdziale 14 Ordynacji podatkowej. Uprawnienia, jakie daje Kodeks cywilny, nie przekładają się na uprawnienia podatkowe. Sukcesja praw i obowiązków podatkowych musi opierać się na samodzielnej podstawie. Jeżeli nie ma jej w prawie podatkowym, nie można jej wywodzić z innej dziedziny prawa, np. prawa cywilnego. Przytoczone rozważania pozwoliły na konkluzję, że w sytuacji, gdy prawo podatkowe nie przewiduje przeniesienia uprawnień z jednego korzystającego na drugiego korzystającego, przystąpienie do umowy leasingu nowego korzystającego w wyniku umowy cesji powoduje konieczność zbadania, czy na dzień wstąpienia nowego korzystającego w stosunek leasingu na miejsce dotychczasowego korzystającego umowa ta stanowiła podatkową umowę leasingu. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego dokonana z dniem 1 stycznia 2013 r. nowelizacja art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. ma kształtujący (a nie jedynie doprecyzowujący) charakter. Zbieżne z powyższym zapatrywanie, że po zmianie strony umowę należy traktować z podatkowego punktu widzenia jako nową i ponownie oceniać, czy spełnia ona warunki określone ustawą podatkową, są również prezentowane w innych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyroki z: 6 marca 2013 r., II FSK 1332/11, 26 marca 2013 r., II FSK 1484/11, 26 stycznia 2016 r., II FSK 2733/13), a także w zdaniu odrębnym do wyroku NSA z 24 września 2015 r., II FSK 1787/13.

Przeciwnie oceny prawne, sprowadzające się do uznania, że zmiana jednej ze stron umowy leasingu pozostaje bez wpływu na kwalifikację i określenie skutków podatkowych wynikających z pierwotnej umowy, przyjęto w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 18 kwietnia 2012 r., II FSK 1755/10 i II FSK 1687/10, 21 czerwca 2013 r., II FSK 2216/11, 4 kwietnia 2015 r., II FSK 187/13 oraz 24 września 2015 r., II FSK 1778/13.

Reprezentatywne dla tej grupy orzeczeń są rozważania zawarte w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 czerwca 2013 r., II FSK 2216/11. W orzeczeniu tym Sąd stwierdził, że ustawodawca nie uzależnia kwalifikacji danej umowy jako umowy leasingu od warunku zachowania niezmienności stron tej umowy w czasie jej trwania. Następnie skonstatowano, że ustawodawca wśród warunków, których spełnienie jest konieczne, aby daną umowę można było traktować jako umowę leasingu, nie wymienia ciągłości podmiotowej po stronie korzystającego lub finansującego, a tym samym nie przeciwstawia się możliwości zmiany stron tej umowy. Nie można więc twierdzić, że cesja umowy leasingu jest kontynuacją pierwotnej umowy jedynie na gruncie prawa cywilnego. Opowiedzenie się za odmiennym poglądem doprowadziłoby do sytuacji, w której ponoszone przez nowego korzystającego wydatki dotyczące przedmiotu umowy leasingu (niepodlegające - co do zasady - wykluczeniu według kryteriów z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.), nie mogłyby być traktowane jako koszty uzyskania

przychodów tylko z tej racji, że wywodzą się one ze zdarzeń prawnych mających miejsce u pierwotnie korzystającego. Następstwem przejęcia umowy leasingu przez osobę trzecią byłoby wobec tego "zaniknięcie określonych kosztów uzyskania przychodów pomimo poniesionych niezbędnych wydatków służących osiągnięciu przychodów. Wydatki te nie mogłyby być bowiem kosztem u przejmującego leasing, a tym bardziej u poprzedniego korzystającego". W wyroku z 24 września 2015 r., II FSK 1778/13 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził też zapatrywanie, że dokonana z dniem 1 stycznia 2013 r. zmiana art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. miała charakter wyłącznie interpretacyjny i nie wprowadziła nowego rozwiązania normatywnego w tym względzie.

Szeroki zakres argumentacji prezentowanej w relatywnie dużej liczbie wyroków tworzących dwie zasadniczo odmienne linie orzecznictwa uzasadnia dostatecznie ocenę, że w obszarze wykładni przytoczonych powyżej regulacji prawnych powstało zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. i art. 187 § 1 P.p.s.a., co uprawnia do podjęcia wnioskowanej przez skład orzekający w sprawie II FSK 3362/13 uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W tym miejscu należy także przypomnieć, że analizowane zagadnienie prawne wyłoniło się przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej w indywidualnej sprawie sądowoadministracyjnej wywołanej skargą na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, a więc wykładnia prawa w tej sprawie ma charakter wykładni operatywnej, to jest odnoszącej się do podatkowego stanu faktycznego tej sprawy. Podjęcie uchwały w innym zakresie oznaczałoby wyjście poza przedmiot i granice indywidualnej sprawy sądowoadministracyjnej, w której Naczelny Sąd Administracyjny wystąpił o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego istotnego dla jej zgodnego z prawem załatwienia.

Ze stanu faktycznego wymienionej sprawy, który został ukonstytuowany stanem faktycznym przedstawionym w treści wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w podatkowym postępowaniu interpretacyjnym, wynika, że zbywca i nabywca przedmiotu leasingu prowadzą działalność gospodarczą w zakresie leasingu, żadnego z tych podmiotów nie dotyczą zwolnienia podatkowe wskazane w art. 17b ust. 2 u.p.d.o.p., w sprawie została zawarta umowa leasingu oraz umowa sprzedaży przedmiotu leasingu, nie zaś inna jeszcze umowa prawa cywilnego. Elementem stanu faktycznego sprawy, w której wystąpiono z pytaniem prawnym, a więc i przedmiotem oceny prawnej w tej sprawie nie jest nabycie przedmiotu leasingu przez leasingobiorcę ani też zmiana podmiotu korzystającego, to jest leasingobiorcy.

Umowa leasingu, o której stanowi u.p.d.o.p., jest zasadniczo umową leasingu w rozumieniu prawa cywilnego, chociaż dla wywołania skutków podatkowych ustawa podatkowa wymaga określonej treści poszczególnych jej elementów. Należy jednak zauważyć, że wymogi te mają charakter przedmiotowy i nie dotyczą podmiotu umowy w osobie leasingodawcy, przy założeniu, że - jak w niniejszej sprawie - leasingodawca i (ewentualnie) osoba nabywająca przedmiot leasingu w czasie jego trwania są podmiotami prowadzącymi działalność opodatkowaną w zakresie usług leasingowych. Przeniesienie własności rzeczy (przedmiotu leasingu) w czasie trwania umowy leasingu powoduje zmianę podmiotu będącego stroną umowy. Nabywca rzeczy wstępuje w stosunek leasingu w miejsce finansującego. Skutek ten następuje z mocy samego prawa i w istocie oznacza, że nabywca staje się podmiotem wszystkich praw i obowiązków finansującego wynikających z tego stosunku prawnego. Wstępuje on w sytuację prawną zbywcy wynikającą z umowy leasingu. Treść umowy natomiast pozostaje bez zmian (K. Kopaczyńska-Pieczniak: Komentarz do art. 70914 Kodeksu cywilnego, Lex 2014). Jeżeli w przypadku zmiany podmiotowej umowy, to jest wyłącznie zmiany osoby leasingodawcy, czyli finansującego, treść umowy leasingu pozostaje bez zmian, bez zmian pozostają również te jej części czy też elementy, w zakresie których ustawa podatkowa przewiduje określone wymogi. W relacji do treści umowy, która ma znaczenie prawne tak dla prawa cywilnego, jak i dla prawa podatkowego, nie można w przypadku nabycia przedmiotu leasingu w czasie jego trwania zasadnie mówić o "nowej umowie", ponieważ treść umowy pozostaje bez zmian.

Niezasadne jest również przyrównywanie wprost umowy sprzedaży przedmiotu leasingu do cesji, czyli przelewu wierzytelności na podstawie art. 509 K.c. Umowa sprzedaży przenosi własność przedmiotu trwającego leasingu, nie zaś jakkolwiek wierzytelność. Wprawdzie z tytułu wejścia z mocy prawa, czyli art. 70914 § 1 K.c., do realizowanej nadal umowy leasingu nabywca jej przedmiotu uzyskuje wierzytelność w zakresie rat leasingowych, jest to jednak konsekwencja wykonywanej umowy leasingu, której treść pozostała bez zmian, nie zaś skutek umowy przelewu wierzytelności. Wstąpienie do wykonywanej umowy leasingu przez nabywcę przedmiotu leasingu w czasie jej K.c. trwania powoduje wejście tego podmiotu w ogół praw i obowiązków strony tej umowy, są to jednak prawa i obowiązki wynikające z treści umowy, która nie uległa zmianie, a więc jeżeli spełniała wymogi przewidziane przez ustawę podatkową, nie wymaga ponownego podatkowego weryfikowania. Prawa i obowiązki w zakresie prawa podatkowego odnoszą się do treści umowy leasingu, która w omawianym przypadku nie ulega zmianie. Nie są natomiast uzależnione od tego, kto jest leasingodawcą, jeżeli wykonuje on zgodną z wymogami prawa cywilnego i prawa podatkowego niezmienną przedmiotowo umowę, w której w szczególności nie ulega zmianie osoba leasingobiorcy, czyli korzystającego, który z tytułu wykonania tej umowy posiada zasadniczo prawo zaliczania rat leasingowych do kosztów uzyskania przychodu, podczas gdy przychód leasingodawcy, niezależnie od tego, kto nim jest, będzie stanowić jego przychód do opodatkowania. Wobec powyższego, tj. przede wszystkim wobec wykonywania umowy leasingu o tej samej treści, od której (nie zaś od osoby leasingodawcy wykonującego umowę) uzależnione są prawa i obowiązki w zakresie prawa podatkowego, wymóg niezbędności podstawy prawnej następstwa prawnego w prawie podatkowym - odnoszącego się do hipotezy wstąpienia w prawa i obowiązki trwającej umowy leasingu przez nabywcę przedmiotu tej umowy - jest nieuzasadniony.

Z tych powodów, w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, zmiana leasingodawcy poprzez zbycie i nabycie przez inny podmiot przedmiotu trwającej umowy leasingu nie uzasadnia przeprowadzania z tego tylko powodu weryfikacji tej umowy na podstawie art. 17a pkt 1 i 2 oraz art. 17b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2013 r.

Wobec powyższego - w rozpatrzonym zakresie - powołana wyżej nowelizacja treści art. 17a pkt 2 u.p.d.o.p. nie zmieniała prawa obowiązującego przed 1 stycznia 2013 r. i można uznać, że w tym zakresie miała tylko charakter wyjaśniający.

Przedstawione rozważania, w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, dostatecznie uzasadniają uchwałę, wydaną na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. oraz art. 264 § 1 P.p.s.a., podjętą w indywidualnej sprawie sądowoadministracyjnej w relacji do wymienionych na wstępie regulacji prawnych, których wykładnia i ocena możliwości zastosowania zostały przeprowadzone w odniesieniu do stanu faktycznego sprawy, w której Sąd wystąpił o rozstrzygnięcie

budzącego poważne wątpliwości zagadnienia prawnego.

**2015-10-28 • TK • K 21/14 • PIT: art. 27**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 28 października 2015 r.**

**K 21/14**

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz - przewodniczący,

Mirosław Granat - sprawozdawca,

Stanisław Rymar,

Piotr Tuleja,

Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

Grażyna Szalygo.

Po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Rady Ministrów, na rozprawie w dniu 20 października 2015 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności: art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, z art. 2 i art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

orzeka:

**I**

**Art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**II**

Przepis wymieniony w części I, w zakresie tam wskazanym, traci moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2016 r.

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO albo Rzecznik) w piśmie z 3 października 2014 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

1.1. Rzecznik wskazał, że zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29-30e u.p.d.o.f. pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali: 1) przy podstawie obliczenia podatku w wysokości do 85 528 zł, podatek wynosi 18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr; 2) przy podstawie obliczenia podatku ponad 85 528 zł, podatek wynosi 14 839 zł 02 gr plus 32% od nadwyżki ponad 85 528 zł.

1.2. W przeszłości kwota wolna od podatku była waloryzowana. Ustawodawca przyjmował, że przedziały dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem określone wg skali podatkowej oraz kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, obliczone wg pierwszego szczebla skali, podlegają w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego. Minister Finansów w terminie do 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy ustalał w drodze rozporządzenia skalę podatku dochodowego na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem powyższej zasady, na podstawie komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego o wysokości przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy i jego wzrostu w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego.

Ustawa z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509, ze zm.) przyjęła, że kwota, o którą zmniejsza się podatek lub zaliczkę, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu

odpowiadającym wzrostowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wzrost cen był określany przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w komunikacie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku poprzedniego.

Ustalanie ustawowego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku zostało zaniechane na mocy ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2003 r.). Art. 1 pkt 21 lit. b tej ustawy uchylił stały, ustawowy mechanizm waloryzacji kwoty, o którą zmniejsza się podatek. W rezultacie ustawodawca od tego czasu tylko raz, ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, ze zm.), zwiększył kwotę, o którą zmniejsza się podatek, podnosząc ją z 530 zł 08 gr do 556 zł 02 gr. Od 2009 r. kwota dochodu wolnego od podatku wynosi 3091 zł.

1.3. W ocenie RPO, zaniechanie stosowania stałego mechanizmu waloryzacji kwoty wolnej od podatku budzi wątpliwości konstytucyjne. Weryfikacji wymaga również przyjęte przez ustawodawcę założenie, że przekroczenie przez podatnika kwoty wolnej od podatku (3091 zł w ciągu roku podatkowego) świadczy o tym, iż jest on w stanie w granicach tak ustalonego dochodu zaspokoić swoje elementarne potrzeby życiowe i posiada rzeczywistą zdolność ponoszenia ciężarów publicznych w postaci uiszczania podatku.

Zdaniem Rzecznika, w celu oceny tego założenia należy odwołać się do innych decyzji prawodawczych odnoszących się do zaspokojenia niezbędnych potrzeb człowieka, zwłaszcza do przepisów regulujących udzielanie pomocy społecznej.

1.4. Rzecznik przypomniał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2013 r. poz. 182, ze zm.; dalej: u.p.s.) pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa. Jej celem jest umożliwienie osobom i rodzinom przezwycięzenie trudnych sytuacji życiowych, których nie są one w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości. Pomoc społeczna wspiera osoby i rodziny w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb i umożliwia im życie w warunkach odpowiadających godności człowieka (art. 3 ust. 1 u.p.s.).

1.4.1. U.p.s. nie zawiera zamkniętego katalogu określającego trudne sytuacje życiowe. Art. 7 u.p.s. wymienia jedynie najczęstsze powody powstawania trudnych sytuacji życiowych. Pierwszym i podstawowym powodem trudnej sytuacji życiowej w rozumieniu u.p.s. jest ubóstwo. Wyznacznikiem ubóstwa może być dochód, który jest jednym z kryteriów przyznawania świadczeń z pomocy społecznej. W ujęciu normatywnym granice skrajnego ubóstwa, określanego także jako minimum egzystencji, wyznacza próg interwencji socjalnej, ustalany na podstawie koszyka dóbr i usług.

1.4.2. RPO wskazał, że określone w u.p.s. kryteria dochodowe podlegają weryfikacji co 3 lata, z uwzględnieniem wyniku badania prognozy interwencji socjalnej dokonywanego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych. Zgodnie z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Polityki Społecznej z dnia 7 października 2005 r. w sprawie prognozy interwencji socjalnej (Dz. U. Nr 211, poz. 1762) zakres potrzeb niezbędnych do egzystencji uwzględnianych podczas ustalania prognozy interwencji socjalnej obejmuje wydatki na: 1) żywność; 2) mieszkanie; 3) odzież i obuwie; 4) edukację; 5) ochronę zdrowia i higienę; 6) transport i łączność; 7) kulturę, sport i wypoczynek. Minimalny zakres tych wydatków powinien zapewnić zaspokojenie potrzeb niezbędnych do egzystencji osoby lub rodziny (§ 3 ust. 4 rozporządzenia).

Zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.s. za dochód służący ustaleniu normatywnej granicy ubóstwa uważa się sumę miesięcznych przychodów z miesiąca poprzedzającego złożenie wniosku lub w wypadku utraty dochodu z miesiąca, w którym wniosek został złożony, bez względu na tytuł i źródło ich uzyskania, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, pomniejszoną o: 1) miesięczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych; 2) składki na ubezpieczenie zdrowotne określone w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ubezpieczenia społeczne określone w odrębnych przepisach; 3) kwotę alimentów świadczonych na rzecz innych osób.

Do dochodu nie wlicza się składników wskazanych w art. 8 ust. 4 u.p.s.

1.4.3. Aktualne progi interwencji socjalnej z powodu ubóstwa wyznaczają kryteria dochodowe określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej (Dz. U. poz. 823; dalej: rozporządzenie z 2012 r.). Kryteria te zostały ustalone dla osoby samotnie gospodarującej - w wysokości 542 zł, dla osoby w rodzinie - w wysokości 456 zł (§ 1 pkt 1 tego rozporządzenia).

Rzecznik wskazał, że na przykład osoba samotnie prowadząca gospodarstwo domowe w sensie normatywnym jest uznawana za osobę żyjącą w ubóstwie, jeśli jej dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. nie przekracza kwoty 6504 zł. Jest to kwota ponad dwukrotnie wyższa od kwoty dochodu wolnej od podatku. RPO podkreślił, że obowiązujące progi dochodowe w pomocy społecznej uprawniające do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej odpowiadają kategorii minimum egzystencji, a więc jednej z najniższych linii ubóstwa. Minimum egzystencji wyznacza bowiem najniższy standard życia, poniżej którego występuje biologiczne zagrożenie życia i rozwoju psychofizycznego człowieka.

Rzecznik stwierdził, że rozważenia wymaga to, czy osoba, która w znaczeniu nadanym przez prawodawcę jest uważana za osobę żyjącą w ubóstwie (na granicy minimum egzystencji), w rozumieniu u.p.s. może być równocześnie uznana przez prawo podatkowe za osobę, która jest zdolna do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków.

1.5. Rzecznik przywołał art. 84 Konstytucji, tj., że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zdaniem RPO, powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych musi się zawsze łączyć ze zdolnością do ich ponoszenia. Ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki, może ponosić tylko ten, kto jest w stanie sprostać tym obowiązkom. Podatek jest świadczeniem pieniężnym i jego sens ekonomiczny sprowadza się w wypadku podatku od osób fizycznych do transferu środków pieniężnych z majątku osoby fizycznej do zasobów Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Osoba fizyczna musi być obiektywnie zdolna do dokonania takiego transferu. Z art. 84 Konstytucji wynika obowiązek władzy ustawodawczej stanowienia takich podatków, które uwzględniają indywidualną zdolność podatkową jednostki.

1.5.1. Zdaniem Rzecznika, zasada sprawiedliwości wynikająca z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji są adekwatnymi wzorcami

kontroli art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. W kontekście tych wzorców należy dokonać oceny sytuacji, w jakiej ustawodawca ustala kwotę dochodu wolną od podatku w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie kryteriów ubóstwa.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem progresywnym, w konsekwencji beneficjentami kwoty wolnej od podatku są wszyscy podatnicy. Okoliczność ta z perspektywy osoby uzyskującej dochód, który nie przekracza kwoty lokującej ją w znaczeniu normatywnym wśród osób niemogących zaspokoić we własnym zakresie niezbędnych potrzeb życiowych, nie ma jednak istotnego znaczenia. Ustawodawca ma daleko idącą swobodę kształtowania zakresu i wysokości podatków. Nie znaczy to jednak, że ustawodawca ma niczym nieograniczoną swobodę konstruowania prawa podatkowego.

1.5.2. RPO przyznał, że do kompetencji Trybunału nie należy ustalanie kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazał jednak, że Trybunał może ocenić, czy korzystając ze względnej swobody regulacyjnej w tym zakresie, ustawodawca nie przekroczył granic tej swobody, w szczególności przez rozerwanie więzi wynikającej z art. 84 Konstytucji, polegającej na łąceniu obowiązku podatkowego ze zdolnością do jego realizacji. Poność ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki, może bowiem tylko ten, kto jest do tego zdolny.

1.5.3. Rzecznik stwierdził, na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, że jedną z przesłanek poszanowania godności człowieka jest istnienie pewnego minimum socjalnego, zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenia każdemu człowiekowi szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym. Takie minimum w zakresie dochodów zostało określone przez prawodawcę i w znaczeniu normatywnym wyznacza ono granicę ubóstwa.

1.5.4. Zdaniem RPO, nie realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej norma prawna, która każe osobom uzyskującym dochód niepozwalający na zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych podzielić się tym dochodem z resztą społeczeństwa. W tym wypadku nakładany ciężar podatkowy nie uwzględnia zdolności jego poniesienia przez podatnika.

1.5.5. Ustawodawca, pozostając w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, nie powinien tworzyć przepisów prawa, które nakładają obowiązki podatkowe na osoby, które uznał za żyjące w ubóstwie. W ten sposób bowiem przyczynia się jedynie do poszerzenia granic zdefiniowanego przez siebie ubóstwa i jeszcze bardziej uzależnia takie osoby od publicznego systemu pomocy społecznej.

2. W piśmie z 14 października 2014 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidywanymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.).

2.1. 15 grudnia 2014 r. z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, informację przedstawił Minister Finansów. Wskazał, że u.p.d.o.f. i u.p.s. regulują odrębne dziedziny prawa. Z tego względu ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych od początku jej obowiązywania, tj. od 1992 r., nie zakładała korelacji pomiędzy kwotą niepowodującą obowiązku zapłaty podatku będącą wynikiem przyjętej kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej a dochodem przyjętym dla potrzeb u.p.s.

2.2. Minister Finansów wyjaśnił, że podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek wpłynęłoby na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych (tj. budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego) z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Na przykład w wypadku podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek do kwoty odpowiadającej iloczynowi stawki podatku określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej i 12-krotności "minimum egzystencji" (ogłoszonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych za 2013 r. dla jednoosobowego gospodarstwa w wysokości 541,91 zł) zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu tego podatku wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego - 6,3 mld zł (przyjmując udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 49,52%).

2.3. Zakładając, że kwota zmniejszająca podatek zostałaby podwyższona w stopniu odpowiadającym prognozowanej na 2014 r. średniorocznej dynamice cen towarów i usług konsumpcyjnych w wysokości 101,2%, tj. do wysokości 562,69 zł, szacowane zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych wyniosłoby 0,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa - 0,08 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego - 0,07 mld zł.

Jeśliby waloryzacja kwoty zmniejszającej podatek, z wykorzystaniem wskazanego wyżej wskaźnika, miała dotyczyć sześciu lat, poczynając od 2010 r., co oznaczałoby podwyższenie tej kwoty do wysokości 653,37 zł, wprowadzenie tego rozwiązania spowodowałoby zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych o 2,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa o 1,09 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego o 1,06 mld zł.

2.4. Wskazane skutki finansowe zostały oszacowane na podstawie dochodów podatników wykazanych w zeznaniach podatkowych za 2012 r. i nie obejmują ewentualnego obniżenia dochodów NFZ z tytułu składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Wskazany wyżej skutek podwyższenia, poczynwszy od 2010 r., kwoty zmniejszającej podatek z wykorzystaniem wskaźnika średniorocznej dynamiki cen towarów i usług konsumpcyjnych dotyczy jednorazowego podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek obejmujący waloryzację tego wskaźnika za okres sześciu lat.

2.5. Minister Finansów stwierdził, że jeśli Trybunał uznał art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. za niezgodny z Konstytucją poczynwszy od 1 stycznia 2010 r., skutkowałoby to faktycznym brakiem skali podatkowej w latach 2010-2015. W tej sytuacji niezbędne byłoby zatem określenie skal podatkowych za te lata z uwzględnieniem podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek odrębnie dla każdego roku z tego okresu o wyżej wskazany wskaźnik. Skutek finansowy tego rozwiązania w porównaniu z 2009 r. wyniosłby łącznie 8,45 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 4,28 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 4,17 mld zł (przyjmując udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 49,52%), z tego dla:

1) 2010 r. - 0,43 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,22 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,21 mld zł,

2) 2011 r. - 0,75 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,38 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,37



mld zł,

3) 2012 r. - 1,30 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,66 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,64 mld zł,

4) 2013 r. - 1,84 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 0,93 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,91 mld zł,

5) 2014 r. - 1,98 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 1,0 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 0,98 mld zł,

6) 2015 r. - 2,15 mld zł, w tym dochodów budżetu państwa 1,09 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 1,06 mld zł.

Wyliczeń dokonano na podstawie dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynikających z rozliczenia za 2012 r.

2.6. Minister podkreślił, że należy się liczyć z tym, iż w wypadku ewentualnego uznania art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. za niekonstytucyjny z mocą od 1 stycznia 2010 r., powyższy skutek będzie znacznie wyższy z uwagi na dodatkowe koszty związane m.in.: 1) z obsługą korekt zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w urzędach skarbowych (złożenie korekt przez ok. 24 mln podatników za okres 5 lat - art. 74 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.); 2) ze zwrotem podatnikom nadpłat wraz z oprocentowaniem w wypadku składania wniosków w trybie art. 74 o.p. oraz wniosków o wznowienie postępowań w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 o.p.

2.7. W razie stwierdzenia niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu, każde zeznanie podatkowe i każda decyzja określająca zobowiązanie w zakresie podatku dochodowym od osób fizycznych byłyby wadliwe.

2.8. Minister Finansów uznał, że wobec spodziewanych znacznych nakładów finansowych, jakie może wywołać orzeczenie Trybunału, uzasadnione z punktu widzenia interesów zachowania równowagi finansów publicznych jest zminimalizowanie oddziaływania ewentualnego orzeczenia o niezgodności z Konstytucją na ukształtowane już stosunki prawne. Jeśliby TK uznał wskazany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za niezgodny z Konstytucją, zasadne byłoby odroczenie utraty mocy obowiązującej tego przepisu na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 29 kwietnia 2015 r. zajął stanowisko, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

3.1. Marszałek scharakteryzował progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych. Wyjaśnił, że progresja podatkowa, przewidziana w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., ma charakter progresji szczeblowej. To znaczy, że dla ustalenia wysokości świadczenia podatkowego podstawę obliczenia podatku dzieli się na części odpowiadające przedziałom skali podatkowej. Dla każdej z tych części oblicza się wysokość świadczenia według stawki właściwej dla danego przedziału, a suma tych części stanowi należną kwotę podatku. Polska skala podatkowa zbudowana jest z dwóch przedziałów, dla których granicę stanowi kwota 85 528 zł. W pierwszym przedziale skali obowiązuje stawka 18%, a nadwyżka dochodów ponad kwotę 85 528 zł opodatkowana jest stawką 32%. W doktrynie wskazuje się, że przyjęty przez ustawodawcę model podatku przewiduje trzecią, zerową stawkę podatkową z uwagi na wprowadzenie do niego kwoty wolnej od podatku. Również ona jest elementem skali podatkowej.

3.2. W ocenie Marszałka, z kwoty zmniejszającej podatek wynika, że dopiero powyżej kwoty 3 091,49 zł dochodu podatek będzie większy od zera. Kwota wolna od podatku wynosi 3 091,00 zł i nie jest wprost określona w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Marszałek przypomniał, że od 1 stycznia 2009 r. stawki podatkowe, próg dochodowy i kwota zmniejszająca podatek (kwota wolna od podatku) pozostają na tym samym poziomie. W latach poprzednich kwota zmniejszająca podatek była waloryzowana wskaźnikiem wzrostu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, następnie o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych, ale ustawą zmieniającą z 2003 r. mechanizm ustawowej waloryzacji został zniesiony.

3.3. Marszałek stwierdził, że zasadniczy zarzut Rzecznika dotyczy naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim z przepisu tego wynika kwota wolna od podatku, zasady sprawiedliwości podatkowej przez to, że przepis ten całkowicie abstrahuje od kryteriów ubóstwa wynikających z przepisów u.p.s.

Marszałek zaznaczył, że progresywne opodatkowanie występujące w zakresie podatków dochodowych stanowić ma realizację zasady opodatkowania według zdolności podatkowej. Zasada zdolności podatkowej oznacza opodatkowanie według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, ocenianych z uwzględnieniem wszystkich elementów, zarówno osobowych, jak i ekonomiczno-finansowych. Chodzi o to, by ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie przede wszystkim od siły ekonomicznej. Zasada zdolności podatkowej oznacza również uzależnienie wysokości świadczenia podatkowego od potrzeb osobistych, które jednostka jest w stanie zaspokoić z uzyskanego dochodu. Konkretyzowanie zasady zdolności świadczenia przyjmuje zatem formę preferencyjnych zasad obliczenia podatku lub ulg dla osób, których potrzeby osobiste są większe niż osób uzyskujących dochód w tej samej wysokości (opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi dla osób niepełnosprawnych itp.).

3.4. Marszałek podkreślił, że ważne jest, aby szacowanie zdolności świadczenia opierało się na pewnych zobiektywizowanych miarach ekonomicznych, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym wypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia. Respektowanie zasady zdolności świadczenia w konstrukcjach normatywnych opodatkowania dochodu osób fizycznych powoduje, że opodatkowanie znajduje swoją skalę pomiarową w zindywidualizowanej sytuacji finansowej podatnika, nie zaś w zapotrzebowaniu finansowym państwa, co zapewnia

równomierność i umiarkowanie ciężarów podatkowych.

3.5. Podstawowym argumentem za kierowaniem się przez ustawodawcę podatkowego aksjomatem zdolności świadczenia jest to, że chroni ona członków społeczeństwa przed nałożeniem świadczenia podatkowego przekraczającego granice wydajności fiskalnej ekonomicznego źródła podatku, co ma ogromne znaczenie także w skali makroekonomicznej, gdyż stanowi o neutralności opodatkowania, nie niszczy źródeł dochodów budżetowych i ogranicza motywację do unikania opodatkowania. Przyjmuje się, że formuła zdolności podatkowej najpełniej realizuje zasady sprawiedliwości podatkowej oraz sprawiedliwości dystrybtywnej, podporządkowanej łagodzeniu różnic społecznych. Obowiązek prowadzenia przez państwo polityki społecznej, mającej na celu korygowanie redystrybucji dochodu narodowego, można wywieść z art. 20 Konstytucji, w którym zdefiniowano polską gospodarkę jako społeczną gospodarkę rynkową, tj. rządzącą się procesami ekonomicznymi, ale o orientacji i wrażliwości społecznej. Progresja podatkowa realizuje zatem ogólniejsze cele polityki państwa. Progresywny system podatkowy pozwala realizować, oprócz zasadniczej funkcji fiskalnej, wyrażającej się w dostarczaniu dochodów budżetowi państwa, również inne funkcje podatków, a w szczególności funkcję redystrybucyjną i stymulacyjną. Opodatkowanie progresywne postrzegane jest jako instrument realizacji sprawiedliwości społecznej na płaszczyźnie podatkowej, gdyż powoduje redystrybucję dochodów na rzecz osób o niższych dochodach, a tym samym odpowiada idei państwa socjalnego; ma także stanowić przeciwwagę dla regresji w zakresie podatków pośrednich.

3.6. W celu określenia stopnia, w jakim dany podatek dochodowy realizuje wspomniane funkcje, a także w jakim stanowi rzeczywiste obciążenie dla określonych grup podatników, nie można jednak poprzestać jedynie na wskazaniu wysokości osiąganych przez podatników dochodów i budowy skali podatkowej. Należy również dostrzegać inne postanowienia dotyczące konstrukcji podatku dochodowego, przede wszystkim możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków oraz system ulg podatkowych, preferujących określone kierunki działalności lub sytuacje, w których znaleźli się określeni podatnicy. Bez uwzględnienia tych elementów konstrukcji podatku dochodowego nie jest możliwe określenie rzeczywistych obciążeń podatnika i jego rodziny.

W ocenie Sejmu, określenie właściwych zasad opodatkowania, w tym także kwoty wolnej od podatku, nie może przebiegać w oderwaniu od wydatków budżetowych na rzecz gospodarki i poszczególnych obywateli. Dążenie do urzeczywistniania zasad sprawiedliwości i równości społecznej za pomocą rozsądnej redystrybucji dochodów nie może bowiem podważać zasad racjonalnego gospodarowania. Przed ustawodawcą podatkowym stoi zatem trudne zadanie uwzględnienia w konstrukcji podatku wszystkich powiązanych ze sobą uwarunkowań ekonomicznych, społecznych i finansowych. Dokonując oceny przyjętych przez ustawodawcę elementów konstrukcji podatku dochodowego, do których należy także kwota wolna od podatku, należy mieć na uwadze, że w dziedzinie prawa daninowego ustawodawcy przysługuje znaczny zakres swobody wyboru między różnymi konstrukcjami podatków, realizującymi w rozmaity sposób politykę gospodarczą państwa.

3.7. Przedmiotem badania z punktu widzenia zgodności z Konstytucją nie może być zatem celowość poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę, nawet jeżeli uzasadnione byłyby wątpliwości, czy ustawodawca wybrał wariant najlepszy z możliwych. Ingerencja Trybunału w sferę władztwa daninowego uprawniona jest tylko wówczas, gdy ustawodawca w sposób oczywisty dopuścił się przekroczenia granic tego władztwa wyznaczonych przez zasady i wartości konstytucyjne.

Kwota wolna od podatku stanowi element konstrukcji większości progresywnych systemów opodatkowania, obowiązujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej (por. M. Korolewska, Informacje na temat kwoty wolnej obowiązującej w państwach członkowskich Unii Europejskiej, pismo BAS adresowane do posła J. Gowina z 26 września 2014 r., nr BAS-WASGiPU-1994/14). Jedynie w wypadku dwóch państw członkowskich UE z progresywnym systemem podatku dochodowego, tj. Węgier i Bułgarii, nie stwierdzono występowania kwoty wolnej. Z wyżej wskazanego pisma BAS wynika, że wielość form, w jakich obowiązuje kwota wolna od opodatkowania, utrudnia bardziej szczegółowe podsumowania. Można jednak zwrócić uwagę na kilka następujących aspektów funkcjonowania kwoty wolnej w państwach członkowskich UE:

- a) w kilku wypadkach kwota wolna przysługuje tylko pracownikom najemnym (np. Łotwa, Rumunia, Włochy, Grecja);
- b) w wypadku kilku państw wysokość kwoty wolnej wyznacza relacja do innych parametrów, np. na Słowacji kwota wolna stanowi wielokrotność minimum socjalnego, a w Portugalii jest odnoszona do wskaźnika bazowego dla świadczeń socjalnych;
- c) w niektórych krajach ustawodawca różnicuje wysokość kwoty wolnej od podatku w zależności od osiągniętego dochodu; możliwe jest również różnicowanie wysokości kwoty wolnej ze względu na inne cechy charakterystyczne, np. wiek;
- d) w wielu państwach członkowskich UE kwota wolna od podatku to główny element w konstrukcji ulg podatkowych, do którego dodatkiem są jeszcze inne preferencje podatkowe uwzględniające sytuację osobistą bądź rodzinną podatnika.

3.8. Kwota wolna od podatku przewidziana w prawie polskim (w przeliczeniu ok. 750 euro) jest niewątpliwie na niskim poziomie w porównaniu z analogicznymi kwotami przewidzianymi w innych systemach prawa podatkowego. Jak wynika z badań przeprowadzanych przez międzynarodowe firmy doradcze KPMG i PwC w odniesieniu do kwot dochodu wolnego od podatku, Polska jest na końcu rankingu, w którym przodują Cypr (19,5 tys. euro), Finlandia (16,1 tys. euro), Wielka Brytania (13,5 tys. euro), Luksemburg (11,5 tys. euro) i Austria (11 tys. euro).

W ocenie Sejmu, do tego typu zestawień należy jednak podchodzić z ostrożnością, ponieważ nie uwzględniają one różnic w przeciętnych zarobkach i kosztach życia między poszczególnymi krajami ani innych elementów konstrukcji systemu podatkowego, które również wpływają na stopień efektywnego obciążenia podatkowego.

3.9. Marszałek zaznaczył, że w zakresie kognicji Trybunału leży ocena zaskarżonej regulacji prawa daninowego wyłącznie z punktu widzenia zgodności ze standardami konstytucyjnymi, a nie z punktu widzenia celowości przyjętych rozwiązań podatkowych. Rolą Trybunału i funkcją postępowania przed tym organem nie jest forsowanie postulatów określonych zmian prawa, mających w gruncie rzeczy charakter optymalizacyjny. Ani z powołanych we wniosku Rzecznika przepisów Konstytucji, ani z żadnej innej normy konstytucyjnej nie wynika dla ustawodawcy nakaz wprowadzenia kwoty wolnej od podatku jako obligatoryjnego elementu konstrukcji progresywnego podatku dochodowego. W dziedzinie prawa daninowego ustawodawcy przysługuje znaczny zakres swobody wyboru między różnymi konstrukcjami podatków, realizującymi w rozmaity sposób politykę gospodarczą i społeczną państwa. Dlatego też, w ocenie Sejmu, możliwa do obrony jest teza, że

nawet całkowita rezygnacja przez ustawodawcę z jakiegokolwiek kwoty wolnej od podatku, a więc ze specyficznej, zerowej stawki podatkowej, nie skutkowałaby naruszeniem konstytucyjnych standardów w zakresie prawa podatkowego (daninowego), pod warunkiem że uwzględniałoby się i konkretyzowało zasadę zdolności podatkowej podatników w inny sposób - w formie preferencyjnych zasad obliczenia podatku lub ulg dla osób, których potrzeby osobiste są większe niż osób uzyskujących dochód w tej samej wysokości (opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi dla osób niepełnosprawnych itp.).

3.10. Zdaniem Marszałka, ustawodawca może wykorzystywać również inne niż kwota wolna od podatku instrumenty z zakresu polityki fiskalnej, służące realizacji funkcji redystrybucyjnej podatku dochodowego, z jednoczesnym zabezpieczeniem jego podstawowej funkcji, jaką jest zapewnienie dochodów budżetu centralnego i budżetów samorządowych w celu należytego wypełniania zadań publicznych. W ocenie Sejmu, skoro z konstytucyjnego punktu widzenia ustawodawca mógłby w ogóle zrezygnować z wprowadzenia kwoty wolnej od podatku, to tym bardziej nie można mu czynić konstytucyjnego zarzutu odnoszącego się do zbyt niskiej wysokości tej kwoty.

Powołując się na stanowisko i dane Ministerstwa Finansów, Sejm podkreślił, że pomimo stosunkowo niskiej kwoty wolnej od podatku, średnia efektywna stawka podatku dochodowego od osób fizycznych (wg danych z zeznań podatkowych za 2012 r.) wyniosła 8,15%, w tym 6,91% w pierwszym przedziale dochodu (do kwoty 85 528 zł) i 16,17% w drugim przedziale dochodu (powyżej 85 528 zł). To znaczy, że efektywna stawka opodatkowania dochodów z pierwszego przedziału skali jest blisko trzykrotnie niższa od stawki nominalnej, a dla dochodów z drugiego przedziału skali - dwukrotnie. Polska ma jeden z najniższych wśród państw OECD wskaźników efektywnego opodatkowania rodzin (dla rodziny z dwojgiem dzieci wynosi on 3,3%, podczas gdy średnia stawka dla państw OECD wynosi 12,5%, a dla państw OECD należących do UE - 13,1 %). Obniżenie efektywnej wielkości obciążeń podatkowych umożliwia regulacje u.p.d.o.f., przewidujące zarówno preferencyjne opodatkowanie dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci, jak i zwolnienia przedmiotowe czy obowiązujące odliczenia podatkowe.

3.11. Katalog zwolnień przedmiotowych obejmuje ponad 130 tytułów wyłączonych z opodatkowania tym podatkiem. Wśród nich znajduje się wiele tytułów o charakterze socjalnym. Istnieje także możliwość obniżenia dochodu o kwotę opłaconych, ze środków podatnika, składek na ubezpieczenia społeczne. Również możliwość odliczenia przekazanych przez podatnika darowizn na cele dobroczynne czy wydatków na cele rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych jest elementem wpływającym na wysokość tego podatku. Podatek dochodowy od osób fizycznych może być również obniżony przez odliczenie składek na ubezpieczenie zdrowotne (do 7,75% podstawy ich obliczenia) oraz ulgę na dzieci (tzw. ulga prorodzinna). W tym kontekście należy wskazać na dokonane ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1644) podwyższenie ulg podatkowych na trzecie dziecko (ze 139,01 zł do 166,67 zł, rocznie 2 000,04 zł) oraz czwarte i kolejne dzieci (ze 185,34 zł do 225 zł, rocznie 2 700 zł), a także wprowadzenie nowego rozwiązania, polegającego na zwrocie podatnikowi kwoty stanowiącej różnicę między kwotą przysługującego odliczenia a kwotą ulgi odliczonej od podatku do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegających odliczeniu (tzw. tax credit, art. 27f ust. 8-12 u.p.d.o.f.). Zmiany te poprawiają sytuację zwłaszcza tych podatników, dla których dotąd pełne wykorzystanie ulgi było nieosiągalne, w tym dla blisko połowy rodzin wielodzietnych, których podatek był niższy od maksymalnego poziomu ulgi. Dzięki powołanym przepisom budżet państwa dopłaci tym rodzinom, zwracając kwotę niewykorzystanej ulgi. Jednocześnie ma to stymulować wsparcie tych rodzin, w których praca, a nie zasiłek, jest sposobem utrzymania.

3.12. W ocenie Sejmu, wskazane rozwiązania podatkowe, precyzyjnie adresowane do grup podatników zasługujących na wsparcie ze względu na niższą zdolność podatkową, a zarazem związane z konkretnymi celami polityki społecznej, w sposób bardziej efektywny realizują konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (a w konsekwencji sprawiedliwości społecznej) niż kwota wolna od podatku, która redukuje wysokość podatku wszystkich podatników, w tym także tych, którzy, ze względu na swoją dobrą sytuację majątkową, nie wymagają wsparcia fiskalnego państwa.

Marszałek Sejmu stwierdził, że zwiększenie kwoty podatkowej do poziomu odpowiadającego maksymalnej wysokości rocznego dochodu uprawniającego do świadczeń pomocy społecznej (tj. 6 504 zł) prowadziłoby do istotnego uszczerbku w dochodach budżetu centralnego i budżetów samorządów terytorialnych. Podwyższenie kwoty wolnej mogłoby więc zakłócić wypełnienie podstawowej funkcji podatku dochodowego, tj. funkcji fiskalnej, która determinuje należyte wykonywanie zadań państwa, również w obszarze pomocy społecznej. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania - między innymi przez zapobieganie nadmiernemu zadłużaniu się państwa - wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym.

3.13. Marszałek przypomniał stanowisko TK, zgodnie z którym różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12).

Ustawodawca podatkowy powinien więc kierować się konstytucyjną dyrektywą zachowania równowagi budżetowej przy normatywnym kształtowaniu elementów konstrukcji podatku dochodowego oraz przy wyborze instrumentów podatkowych służących realizacji celów pozafiskalnych, w tym celów polityki społecznej. W ocenie Sejmu, system precyzyjnie adresowanych ulg i zwolnień podatkowych pozwala realizować te cele skuteczniej niż kwota wolna od podatku, nie stwarzając przy tym zagrożenia wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa.

Zdaniem Marszałka Sejmu, z powołanych przez Rzecznika wzorców konstytucyjnych nie wynika również nakaz ustanawiania rocznej kwoty wolnej od podatku na poziomie odpowiadającym maksymalnej wielkości dochodu rocznego, który uprawnia do ubiegania się o świadczenia pomocy społecznej. Nie należy utożsamiać systemu podatkowego z systemem pomocy społecznej, będącym częścią polityki społecznej państwa, a w konsekwencji szukać analogii pomiędzy ustalaniem kryterium dochodu będącego podstawą do ubiegania się o świadczenia z pomocy społecznej i wysokością dochodu niepowodującego obowiązku zapłaty podatku. W wypadku przepisów podatkowych na pierwszy plan wysuwa się funkcja fiskalna, a więc zapewnienie państwu odpowiednich dochodów budżetowych, które mogą zostać wykorzystane m.in. na realizację zadań z zakresu polityki społecznej. Z kolei podstawowym celem pomocy społecznej jest umożliwienie osobom i rodzinom życia w

warunkach odpowiadających godności człowieka.

Odmienność celów i instrumentów, jakimi posługuje się ustawodawca w obszarze prawa podatkowego (prawa daninowego) i prawa pomocy społecznej, przesądza, zdaniem Sejmu, o tym, że kwota wolna od podatku dochodowego może zostać określona na innym poziomie i z zastosowaniem innych kryteriów niż próg ubóstwa ustalany na potrzeby przepisów o pomocy społecznej.

3.14. Argumentacja RPO okazuje się całkowicie nietrafiona w sytuacjach, w których osoba osiągająca dochody opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych osiąga również inne dochody niepodlegające zliczeniu i łącznemu opodatkowaniu albo w ogóle (np. dochody z działalności rolniczej), albo według progresywnej skali podatkowej (np. prowadzi równocześnie działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem liniowym). Wniosek Rzecznika zawiera jednolite uzasadnienie zarzutu naruszenia przez art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. art. 2 i art. 84 Konstytucji. Z tego względu zaprezentowana wyżej argumentacja za zgodnością zaskarżonego przepisu z zasadą sprawiedliwości podatkowej pozostaje także aktualna w odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej przewidzianej w art. 2 Konstytucji.

W ocenie Marszałka Sejmu, ustawodawca, regulując w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. wysokość kwoty zmniejszającej podatek w pierwszym podziale skali podatkowej, działał w ramach przysługującej mu swobody regulacyjnej w zakresie władztwa daninowego, z której wynika możliwość wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, rozmaicie realizującymi politykę gospodarczą i społeczną państwa. W związku z regulacją kwoty wolnej od podatku wynikającej z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie można zasadnie twierdzić, że ustawodawca w sposób oczywisty dopuścił się przekroczenia granic tego władztwa wyznaczonych przez zasady i wartości konstytucyjne.

4. Prokurator Generalny w piśmie z 17 kwietnia 2015 r. zajął stanowisko, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

4.1. Kwestionowany przepis został umieszczony w akcie prawnym rangi ustawowej, czyli w takim, jakiego Konstytucja wymaga dla regulacji podatkowych. Ustalając wysokość kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych na 556,02 zł, ustawodawca korzystał z przysługującej mu swobody kształtowania przepisów podatkowych. W ocenie Prokuratora Generalnego, z Konstytucji nie wynika obowiązek podwyższania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych. Ustawodawca musi bowiem brać pod uwagę stan finansów publicznych. Ponadto prawodawca musi zapewnić państwu dochody, tak by mogło ono funkcjonować. To znaczy, że ustawodawca nie może w sposób nieograniczony zwiększać deficytu budżetowego, aby pokryć wydatki z budżetu państwa.

4.2. W wypadku zwiększenia kwoty zmniejszającej podatek dochodowy, ustawodawca musiałby ograniczyć wydatki budżetowe. Z pisma Ministra Finansów wynika, że w wypadku podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek do kwoty odpowiadającej iloczynowi stawki podatku określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej i 12-krotności "minimum egzystencji" (ogłoszonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych za 2013 r. dla jednoosobowego gospodarstwa w wysokości 541,91 zł) zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosłoby 12,7 mld zł, w tym z dochodów budżetu państwa 6,4 mld zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego 6,3 mld zł.

4.3. Z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. - Ustawa budżetowa na rok 2015 (Dz. U. poz. 153; dalej: ustawa budżetowa na rok 2015) wynika, że dochody budżetu państwa w 2015 r. mają wynieść 297 197 818 tys. zł, a wydatki 343 277 818 tys. zł. Z kolei w art. 1 ust. 5 powołanej ustawy ustalono deficyt budżetu państwa na koniec bieżącego roku na kwotę nie większą niż 46 080 000 tys. zł. Podana przez Ministra Finansów łączna kwota 12,7 mld zł stanowi około 4,27% dochodów budżetu państwa w 2015 r., około 3,69% wydatków oraz niecałe 27,56% maksymalnie ustalonego deficytu.

4.4. Zdaniem Prokuratora, podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek obniży dochody jednostek samorządu terytorialnego, co spowoduje ograniczenie ich wydatków lub zwiększenie ich deficytów budżetowych. Zgodnie z załącznikiem nr 2 do ustawy budżetowej na rok 2015, na pomoc społeczną w 2015 r. przeznaczono kwotę 12 408 525 tys. zł. Jest to kwota o około 0,3 mld zł mniejsza niż kwota, wskazana przez Ministra Finansów w piśmie z 15 grudnia 2014 r., o którą zmniejszyłyby się dochody państwa i jednostek samorządowych w sytuacji podwyższenia kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych do wysokości stanowiącej próg interwencji socjalnej.

4.5. Prokurator stwierdził, że nie można porównywać kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych z kwotą stanowiącą próg interwencji socjalnej, która jest określona w § 1 rozporządzenia z 2012 r., w celu ustalenia, czy nie prowadzi to do nadmiernego obciążenia podatkowego osób najuboższych.

4.6. U.p.d.o.f. i u.p.s. regulują odrębne dziedziny prawa. Wskazane regulacje mają również inne cele. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i inne ustawy podatkowe, mają na celu zapewnienie dochodów państwu. Ustawodawca określa wysokość stawek podatkowych, ulg oraz kwoty zmniejszającej podatek, mając na względzie stan finansów państwa, a nie dobro poszczególnych jego obywateli i udzielanie im pomocy finansowej. Ustawy podatkowe mają także na celu zapewnienie środków m. in. na świadczenie przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego pomocy najuboższym. Przepisy u.p.s. oraz aktów prawnych niższego rzędu określają natomiast kiedy, komu i w jakiej wysokości pomoc ma zostać udzielona. Tymi regulacjami państwo wywiązuje się z obowiązku pomocy najuboższym. Przepisy u.p.s. przewidują wydatkowanie środków budżetowych na świadczenia pieniężne dla najuboższych.

4.7. W ocenie Prokuratora Generalnego, art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w zakresie wskazanym w petitum wniosku Rzecznika, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji, gdyż ustrojodawca w Konstytucji przyznał ustawodawcy prawo względnej swobody kształtowania obciążeń podatkowych, a kwestionowana norma nie przekracza granic tej swobody. Ustawodawca, określając wysokość podatków, w tym kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, musi mieć na uwadze konieczność zapewnienia wpływu do budżetu państwa odpowiednich środków finansowych i tym samym może przyznać prymat zasadzie równowagi budżetowej i stanu finansów państwa nad zasadą zdolności podatkowej. Można nawet uznać, że określona w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. kwota zmniejszająca ten podatek stanowi kompromis pomiędzy zasadą równowagi budżetowej i finansów państwa a zasadą zdolności podatkowej. Kwota zmniejszająca podatek dochodowy od osób fizycznych podlega odliczeniu przez wszystkich podatników, a nie tylko przez osoby, które osiągają dochód równy lub niższy od wysokości progu

interwencji socjalnej. Możliwe są różne modyfikacje aktualnego stanu prawnego w tym zakresie, uwzględniające w większym stopniu zdolność podatkową najuboższych podatników. Zamiast zwiększyć wszystkim podatnikom kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych, można rozważyć wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej dla osób, których dochód nie przekracza określonej wysokości. Decyzja taka należy jednak wyłącznie do ustawodawcy.

5. W piśmie z 2 czerwca 2015 r. RPO rozszerzył wniosek i wniósł o zbadanie zgodności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rzecznik stwierdził, że obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych wyznacza zakres prawa ochrony własności i innych praw majątkowych. Podatki mogą ograniczać korzystanie z tych praw.

RPO jest świadomy, że samo ograniczenie własności przez podatki jest wpisane w istotę zobowiązania podatkowego i nie stanowi naruszenia Konstytucji. Zarzut naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych z tego powodu, że zostały one obciążone podatkami nabiera znaczenia wówczas, gdy ciężary te przekraczają granicę dopuszczalnej ingerencji w prawo własności i inne prawa majątkowe.

Zdaniem Rzecznika, w tym wypadku aktualizuje się kompetencja TK w zakresie oceny, czy gwarancja ingerencji w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji nie została przekroczona.

Stanowiąc ustawy podatkowe, ustawodawca musi mieć na uwadze, że art. 217 Konstytucji funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. Otoczenie to stanowią fundamentalne prawa jednostki. Prawa te mają swój aspekt ekonomiczny, który wyraża się w zapewnieniu biologicznego bytu człowieka, jego potrzeb mieszkaniowych, dostępu do dóbr kultury i nauki.

Obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty innych wartości konstytucyjnych objętych ochroną.

Aby ocenić art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. z perspektywy art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji trzeba stwierdzić, czy ograniczenie praw ma charakter proporcjonalny. Rzecznik uznał, że regulacja zawarta w tym przepisie jest w stanie doprowadzić do zamierzonego skutku (zapłaty podatku). Korzyści uzyskiwane z tytułu daniny publicznej nie pozostają jednak w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na jednostki, które uzyskują dochody nieprzekraczające granic ubóstwa. Kwestionowana regulacja kwoty wolnej od podatku nie zapewnia tym jednostkom możliwości samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie.

Rzecznik odniósł się do stanowisk uczestników postępowania i stwierdził, że żaden z tych podmiotów nie wskazał kryteriów, którymi kierował się ustawodawca, określając wysokość kwoty dochodu wolnego od podatku i ją utrzymując przez wiele lat na tym samym poziomie. Powołane stanowiska wskazują na to, że kwota ta została uchwalona dowolnie, a przynajmniej bez wskazania określonych wskaźników dochodowych.

W ocenie Rzecznika, jeśli nie można wskazać czytelnych kryteriów, którymi kierował się ustawodawca, określając kwotę wolną od podatku, nie można też przyjąć, że decyzja prawodawcza w tym zakresie jest racjonalna. Nie ma dowodów na to, że ustawodawca, kształtując kwestionowany przepis, uwzględnił konstytucyjne wartości.

6. W piśmie z 23 czerwca 2015 r. Prokurator Generalny ustosunkował się do dodatkowego wniosku RPO i zajął stanowisko, że kwestionowana regulacja, w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, nie jest niezgodna z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania.

Prokurator stwierdził, że art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest w sprawie adekwatnym wzorcem kontroli. Z kolei w odniesieniu do art. 64 ust. 2 Konstytucji wnioskodawca nie podał żadnych argumentów, dlaczego art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. narusza zasadę równej ochrony własności i innych praw majątkowych.

7. W piśmie z 9 lipca 2015 r. Marszałek Sejmu zajął stanowisko wobec dodatkowego wniosku RPO. Stwierdził, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie Sejmu, powołane przez Rzecznika przepisy Konstytucji są nieadekwatnymi wzorcami kontroli. Obciążenia podatkowe nie podlegają kontroli w kategoriach ograniczeń prawa.

Marszałek Sejmu przypomniał, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności oraz praw, lecz oceniana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi a ochroną konstytucyjnych wolności i praw, których granice (treść) są kształtowane przez te obowiązki.

8.

Na podstawie art. 135 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064) Rada Ministrów (dalej: Rada albo RM) zgłosiła swój udział w sprawie i zajęła stanowisko, że: 1) art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji; 2) art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rada wniosła o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

8.1. RM przedstawiła kontekst historyczny i społeczny uchwalenia art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Wskazała na znaczenie instytucji kwoty zmniejszającej podatek.

W ocenie Rady zarzut niekonstytucyjności art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie wskazanym przez RPO nie jest zasadny. Władza ustawodawcza posiada daleko posuniętą swobodę regulacyjną w tworzeniu prawa podatkowego. Swoboda ta nie oznacza jednak dowolności oderwanej od poszanowania zasad prawidłowej legislacji i konstytucyjnie chronionych wartości.

W ocenie RM ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzać do systemu prawa podatkowego instytucji kwoty zmniejszającej

podatek. Decydując się o uregulowaniu tego zagadnienia ustawodawca skorzystał ze swobody regulacyjnej.

Rada stwierdziła, że korzystając z władztwa daninowego ustawodawca mógłby zrezygnować z kwoty zmniejszającej podatek. Nie jest ona bowiem obligatoryjnym, wynikającym z Konstytucji elementem systemu podatkowego. To powoduje, że zgodne z Konstytucją jest wprowadzenie i utrzymanie tej kwoty na poziomie niższym niż minimum egzystencji.

Ustalając wysokość kwoty zmniejszającej podatek na poziomie 556,02 zł, ustawodawca nie przekroczył zakresu swobody regulacyjnej w obszarze kształtowania przepisów prawa podatkowego.

RM uznała, że nie należy absolutyzować zasady zdolności płatniczej przez jej rozpatrywanie w oderwaniu od innych zasad konstytucyjnych, a zwłaszcza zasady równowagi budżetowej i równowagi finansów publicznych. Ustawodawca stanowiąc przepisy prawa podatkowego kieruje się przede wszystkim interesem fiskalnym państwa. Dopiero w dalszej kolejności w zakresie, w jakim pozwala na to stan finansów publicznych, prawodawca może uwzględniać inne cele, kreując instrumenty polityki podatkowej.

8.2. Rada podkreśliła, że system podatku dochodowego od osób fizycznych jest złożoną strukturą. Ocena zachowania przez ustawodawcę zasady zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej nie może odbywać się w stosunku do pojedynczych elementów tego systemu.

Ustawodawca przewiduje szereg rozwiązań, które zmniejszają ekonomiczny ciężar podatku. Na wysokość obciążeń podatkowych wpływają zarówno stawki podatku, progi dochodu oraz kwota zmniejszająca podatek, jak i preferencje podatkowe, w tym dotyczące sposobu opodatkowania dochodów małżonków, osób samotnie wychowujących dzieci, ulgi odliczane od dochodu lub podatku oraz katalog dochodów zwolnionych od podatku, które zwiększają realny dochód podatnika, a nie są opodatkowane.

8.3. RM przedstawiła zestawienie instrumentów podatkowych, które obok funkcji fiskalnej realizują także funkcje społeczne i socjalne. W ocenie Rady, wysokość kwoty zmniejszającej podatek nie jest wyznacznikiem faktycznych obciążeń dochodu podatnikiem dochodowym od osób fizycznych. Z przedstawionych przez RM danych wynika, że korzystanie przez podatników z przewidzianych w u.p.d.o.f. preferencji pozwala na znaczne obniżenie ich obciążenia podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

8.4. Rada podkreśliła, że zmiany w systemie podatkowym, w tym zmiany dotyczące kwoty zmniejszającej podatek i jej waloryzacji są uwarunkowane aktualnym stanem finansów publicznych. Potrzeby finansowe państwa oraz wysoki poziom zadłużenia powodują, że wysokość kwoty zmniejszającej podatek ustalona została na poziomie umożliwiającym zachowanie równowagi budżetowej. Jest to przejaw kompromisu między zasadą zdolności płatniczej i sprawiedliwości podatkowej a zasadą równowagi finansów publicznych.

Ze względu na istnienie w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych różnych instrumentów podatkowych, realizujących także funkcje socjalne i społeczne, ocena kwoty zmniejszającej podatek w ujęciu sprawiedliwości podatkowej w oderwaniu od tych rozwiązań jest działaniem nieprawidłowym.

8.5. Rada uznała, że art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie powoduje bezpośredniego ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych. Wolności i prawa konstytucyjne mogą być bowiem adekwatnym wzorcem kontroli dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności i praw jednostki.

Z tego względu art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556,02 zł, nie jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

## II

Rzecznik podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie. Podkreślił, że kwota zmniejszająca podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje wszystkich podatników. Dzięki niej można ustalić wysokość dochodu pozostawionego do swobodnej dyspozycji podatnika.

Ustawodawca określił również kryterium ubóstwa. Wysokość dochodu decydującego o ubóstwie jest określona wyżej niż kwota dochodu wolnego od podatku. To powoduje, że rozwiązania prawne są niesprawiedliwe. RPO podniósł także, że samo kryterium ubóstwa nie zawsze uzasadnia przyznanie pomocy społecznej. Należy spełnić dodatkowe warunki, określone w u.p.s. Ponadto niektóre świadczenia z pomocy społecznej mogą być opodatkowane. Określenie ciężarów publicznych musi uwzględniać zdolność podatkową danej osoby.

Przedstawiciel Sejmu powtórzył argumenty wyrażone w stanowisku pisemnym. Wskazał, że należy rozróżnić system podatkowy i system pomocy społecznej. System podatkowy zabezpiecza funkcjonowanie państwa. Musi uwzględniać równowagę budżetową i równy rozdział podatków. Te wartości powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu prawa podatkowego.

Prokurator Generalny podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie. Podkreślił, że z przepisu dotyczącego powszechności opodatkowania nie można wywodzić nakazu ustanawiania określonej wysokości podatku. W tym zakresie należy brać pod uwagę zasadę równowagi budżetowej.

Przedstawiciel Rady Ministrów podtrzymał stanowisko przedstawione na piśmie.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

#### **1. Przedmiot zaskarżenia.**

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO albo Rzecznik) zakwestionował konstytucyjność art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26

lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) w zakresie, w jakim ustala w pierwszym przedziale skali podatkowej kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 556 zł 02 gr. Jako wzorce kontroli wnioskodawca przywołał art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej) i art. 84 (obowiązek ponoszenia danin i ciężarów publicznych) Konstytucji.

W piśmie z 2 czerwca 2015 r. RPO rozszerzył wniosek i wniósł o zbadanie przepisu u.p.d.o.f. również z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji (ochrona własności i innych praw majątkowych w związku z zasadą proporcjonalności).

Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., w brzmieniu zakwestionowanym przez RPO, stanowił, że:

Podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29–art. 30e, pobiera się od podstawy jego obliczenia według następującej skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych • Podatek wynosi

ponad • do •

• 85 528 • 18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr

85 528 • • 14 839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł

1.1. Istotą kwestionowanej regulacji jest wysokość kwoty zmniejszającej podatek określona w pierwszym przedziale skali podatkowej (556,02 zł) odpowiadającej kwocie niepowodującej obowiązku zapłaty podatku dochodowego w wysokości 3091 zł (jest to kwota wynikająca z podzielenia kwoty zmniejszającej podatek przez 18%).

Kwota wolna od podatku jest progiem, do którego wynagrodzenie nie podlega podatkowi od osób fizycznych.

1.2. W ocenie RPO, wysokość dochodu wolnego od podatku wynikająca z obliczeń o których mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., została ustalona w oderwaniu od przyjętych w obowiązującym prawie kryteriów ubóstwa. Argumentacja Rzecznika co do wysokości kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej opiera się na odniesieniu tej kwoty do kryterium dochodu przewidzianego w przepisach ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 163, ze zm.; dalej: u.p.s.), na podstawie których można się ubiegać o przewidziane w nich świadczenia. Rzecznik wiąże zarzut niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji z przekroczeniem swobody ustawodawcy tworzenia prawa podatkowego.

## 2. Problem konstytucyjny.

Z argumentacji przedstawionej przez Rzecznika wynika, że podstawowym problemem konstytucyjnym w sprawie jest brak mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, a w konsekwencji brak urealnienia kwoty wolnej od podatku. Sama waloryzacja kwoty zmniejszającej, jak pokazała rozprawa, nie zawsze stanowiłaby rozwiązanie odpowiadające stanowisku wnioskodawcy. Rzecznikowi chodzi o uwzględnienie przez ustawodawcę w rozkładaniu ciężaru podatków, zdolności podatkowej ludzi przy uwzględnieniu minimum egzystencji. Zdaniem wnioskodawcy wywołuje to stan, w którym ciężar publiczny w postaci obowiązku płacenia podatku przekracza pewną dopuszczalną na gruncie Konstytucji granicę. Należy zatem stwierdzić, że podstawowym problemem niniejszej sprawy jest przekroczenie konstytucyjnie dopuszczalnych granic swobody ustawodawcy w zakresie kształtowania zobowiązania podatkowego.

Zdaniem wnioskodawcy, ustawodawca podatkowy funkcjonuje w określonym otoczeniu konstytucyjnym. Jeśli z art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ponoszenia danin i ciężarów publicznych, to obowiązek ten musi uwzględniać zdolność podatkową (zdolność płacenia podatków) przez zobowiązanego. Zasada zdolności podatkowej oznacza opodatkowanie według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego, ocenianych z uwzględnieniem wszystkich elementów, zarówno osobowych, jak i ekonomiczno-finansowych. Brak takiej zindywidualizowanej zdolności powoduje, że ponoszenie danin i ciężarów publicznych jest niemożliwe. Jeśli podmiot zobowiązany nie jest w stanie wypełnić obowiązku publicznego, maleją korzyści (zarówno w sferze finansów publicznych, jak i w sferze społecznej) wynikające z realizacji tego obowiązku. Istotna w tej sprawie jest zatem ocena relacji między ukształtowaniem kwoty zmniejszającej podatek a wynikającym z Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów i danin publicznych stosownie do wskazanej wyżej zdolności podatkowej jednostki. Zarazem problemem konstytucyjnym w sprawie jest także to, czy sposób ukształtowania kwoty zmniejszającej podatek realizuje zasadę sprawiedliwości społecznej i chroni minimum egzystencji osoby płacącej podatki.

Innymi słowy Trybunał musiał ocenić, czy określając w sposób sztywny i oderwany od wskaźników ekonomiczno-społecznych jeden z elementów wpływających na kształt podatku dochodowego od osób fizycznych, a mianowicie - kwotę zmniejszającą podatek - prawodawca uczynił to zgodnie w wymogami wynikającymi z Konstytucji.

Należy jednocześnie wyraźnie stwierdzić, że Rzecznik nie neguje ani w inny sposób nie podważa samej zasadności instytucji kwoty zmniejszającej podatek. Z argumentacji wynikającej z uzasadnienia wniosku Rzecznika można wywieść, że akceptuje on rozwiązanie, wedle którego w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych występuje kwota zmniejszająca podatek. Rzecznikowi chodzi o uwzględnianie przez ustawodawcę w rozkładaniu ciężaru podatków zdolności podatkowej.

## 3. Charakterystyka podatku dochodowego od osób fizycznych a problem kwoty zmniejszającej podatek.

3.1. Podatek jest kategorią ekonomiczną, a jednocześnie instytucją prawa finansowego. W doktrynie pojęcie to definiuje się jako świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego (państwa, samorządu), jednostronnie przez ten podmiot ustalanego, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym (Prawo podatkowe, red. P. Smoleń, Warszawa 2015, s. 6-7). Jest to zatem pobranie dokonane w drodze przymusu przez władzę publiczną, celem pokrycia obciążeń publicznych i ich rozdzielenia według zdolności podatkowej obywateli.

Podatek jest ustalany jednostronnie, z możliwością stosowania państwowych środków przymusu. Zasadniczym jego celem jest zasilenie Skarbu Państwa. Winien służyć pokryciu obciążeń publicznych, a także realizować inne cele, w tym gospodarcze i społeczne.

Środki uzyskane z poboru podatku są przeznaczane na realizację określonych celów. Z tego względu podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji gdy podatek jest oderwany od

warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła. Regulacja, będąca przedmiotem kontroli, w oczywisty sposób narusza tę podstawową przesłankę racjonalnego kształtowania podatków i szerzej - danin publicznych.

Zdolność podatkową obywateli uznaje się za nie mniej istotną miarę pobrań podatkowych. Rozkładanie przez ustawodawcę obciążeń podatkowych powinno być dokonywane stosownie do ich zdolności podatkowej. Uwzględnienie rzeczywistej możliwości poniesienia ciężaru publicznego przez podatnika powoduje, że podatek realizuje cele, dla których jest ustanowiony.

Ustalając zdolność podatkową należy odpowiedzieć na pytanie, kto jest podatnikiem, co jest przedmiotem opodatkowania oraz w jaki sposób oblicza się podatek. Miarą pobrania podatkowego jest zatem zdolność podatkowa, nie są nią zaś korzyści uzyskiwane przez państwo. Dzięki określeniu zdolności podatkowej, można rzetelnie określić kryteria rozłożenia ciężaru podatkowego oraz uwzględnić cele gospodarcze i społeczne (por. P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 407).

Poszczególne podatki można grupować w kategorie, posługując się różnymi kryteriami. Najczęściej stosowane klasyfikacje podatków oparte są na kryteriach przedmiotowych. Można więc wyodrębnić podatki majątkowe, przychodowe, dochodowe oraz konsumpcyjne. Podatek, do którego odnosi się art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., jest podatkiem dochodowym.

3.2. Podatki dochodowe charakteryzują się tym, że opodatkowaniu podlega przychód pomniejszony o wydatki kwalifikowane jako koszty jego uzyskania. Podatki te mają złożone konstrukcje prawne, w szczególności w odniesieniu do katalogu wydatków kwalifikowanych jako koszty uzyskania przychodów i wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów.

Po 1989 r. ustawodawca, zdając sobie sprawę ze znaczenia podatków, wprowadził konstrukcję podatku dochodowego od osób fizycznych. Konstrukcję tę oparł na progresywnej skali podatkowej, z rosnącymi stawkami, w zależności od rozpiętości dochodów podatników (Prawo podatkowe, op. cit., s. 359).

Podatek dochodowy od osób fizycznych wprowadzono w Polsce 1 stycznia 1992 r. ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych. Akt ten ujednolicił zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych. Prawodawca zrezygnował z podziału tych zasad w zależności od tego, czy dochody osiągnęto w sektorze uspołecznionym, czy nieuspołecznionym. Jako podmioty podatku określono osoby fizyczne osiągające przychody wymienione w ustawie podatkowej.

Obowiązujące przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych sankcjonują zasadę przedmiotowej powszechności opodatkowania, zgodnie z którą dochody ze źródeł bezpośrednio w przepisach niewymienionych podlegają temu podatkowi (zob. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 327).

3.3. Podatek dochodowy zasadniczo stanowi dochód budżetu państwa, jednakże jednostki samorządu terytorialnego mają udziały we wpływach z tego podatku.

Skarżony art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczy określenia elementów skali podatkowej, a w szczególności stawki podatkowej. Od stawki podatkowej bezpośrednio zależy wysokość należnego podatku. Co do zasady, należny podatek jest tu iloczynem stawki podatkowej i podstawy opodatkowania.

Podstawowa zasada opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych polega na obciążeniu podatkiem dochodów uzyskiwanych przez indywidualne osoby. Jednocześnie ustawodawca przewidział, że stawka podatku zależy od wysokości podstawy opodatkowania, jaką jest "czysty" dochód. Obowiązujący model opodatkowania dochodów osobistych opiera się na tzw. progresji szczeblowej. Polega ona na tym, że podstawa opodatkowania dzielona jest na części o określonej wysokości. Od tych zaś części obliczany jest podatek według odrębnej, wzrastającej stawki podatkowej. Suma podatku z poszczególnych części daje wysokość podatku należnego. Jeśli zatem podatnik osiąga dochody przekraczające próg ustalony w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., to od nadwyżki przekraczającej dany próg oblicza się podatek według skali wyższej. W pozostałym natomiast zakresie (tj. do wysokości pierwszego progu), podatek płacony jest według skali podstawowej. Progresja nie dotyczy w związku z tym podatników, którzy osiągają dochody nieprzekraczające kwoty przewidzianej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. dla pierwszego progu podatkowego.

W pierwotnym tekście ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca zdecydował o określeniu sposobu waloryzowania elementów skali podatkowej, tj. wyznaczaniu granic poszczególnych przedziałów skali oraz o wysokości kwoty zmniejszającej podatek. Jednak już w latach 2002 i 2003 granice przedziałów skali podatkowej zostały zamrożone. Zatem w latach 2002 i 2003 prawodawca nie dokonał waloryzacji granic skali podatkowej, których przekroczenie powodować mogło konieczność zapłaty podatku według wyższej stawki.

Od 1 stycznia 2004 r., na podstawie ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.), prawodawca odstąpił od stworzenia mechanizmu corocznego waloryzowania przedziałów skali podatkowej. Przepisy dotyczące tej kwestii zostały usunięte z ustawy. Od tamtego czasu granice kwotowe przedziałów skali podatkowej waloryzowane są ad hoc, bez wyraźnego schematu działania prawodawcy.

Od 1 stycznia 2005 r., ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619, ze zm.), ustawodawca wprowadził dodatkową, czwartą przedział skali podatkowej, w którym stawka podatku wynosiła 50%. Przepisy wprowadzające 50-procentową stawkę podatkową zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw noszącym datę 13 grudnia 2004 r. Wejście w życie nowej stawki podatkowej nastąpiło zatem po 30 listopada 2004 r. W wyroku z 15 lutego 2005 r. (sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15) Trybunał Konstytucyjny uznał, że wprowadzenie dodatkowej stawki podatkowej w wysokości 50% jest niezgodne z Konstytucją, gdyż przepisy dotyczące tej instytucji były zbyt późno promulgowane, przez co nie zachowano odpowiedniej *vacatio legis*.



1 stycznia 2007 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.), w której ustawodawca dokonał zmiany skali podatkowej w taki sposób, że zamiast dotychczasowych stawek podatku 19%, 30% i 40%, wprowadził stawki 18% i 32%.

Art. 10 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. stanowił, że w latach 2007 i 2008 utrzymana będzie dotychczasowa trójszczeblowa skala podatkowa (19%, 30% i 40%), ale zmienione zostały granice poszczególnych przedziałów skali. To znaczy, że w latach 2007 i 2008 wyłączono stosowanie art. 27 ust. 1 u.p.o.f.

Granice przedziałów skali podatkowej określone zostały w przepisach przejściowych zawartych w ustawie nowelizującej z 16 listopada 2006 r. Zgodnie z art. 10 ust. 2 tej ustawy w 2007 r. podatek dochodowy pobierało się od podstawy jego obliczenia według następującej skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych • Podatek wynosi

ponad • do •

• 43 405 • 19% minus kwota zmniejszająca podatek 572 zł 54 gr

43 405 • 85 528 • 7674 zł 41 gr + 30% nadwyżki ponad 43 405 zł

85 528 • • 20 311 zł 31 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Natomiast, na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2006 r., w 2008 r. podatek dochodowy pobierało się od podstawy jego obliczenia według skali:

Podstawa obliczenia podatku w złotych • Podatek wynosi

ponad • do • •

• 44 490 • 19% minus kwota zmniejszająca podatek 586 zł 85 gr

44 490 • 85 528 • 7866 zł 25 gr + 30% nadwyżki ponad 44 490 zł

85 528 • • 20 177 zł 65 gr + 40% nadwyżki ponad 85 528 zł

Od 2009 r. skalę podatkową wyznaczają dwa przedziały dochodowe. Dolną granicą skali podatkowej nie jest dochód zerowy, ale jest to dochód wolny od podatku (będący ilorazem stawki 18-procentowej i kwoty zmniejszającej podatek). Do części dochodu podatnika, który mieści się w pierwszym przedziale skali podatkowej, zastosowanie znajduje stawka podatku w wysokości 18%. Tak obliczony podatek jest pomniejszany o kwotę wolną od podatku. Jeśli wysokość podatku przed pomniejszeniem wynosić będzie mniej niż kwota wolna, to należny podatek wyniesie zero, nie może on być bowiem wartością ujemną.

Jeśli podatnik uzyskuje dochody, które są równe lub wyższe od kwoty stanowiącej dolną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, część dochodu mieszcząca się w tym przedziale skali podatkowej będzie opodatkowana według stawki 32-procentowej. Jest to najwyższa stawka podatkowa funkcjonująca w systemie podatku dochodowego. Drugi przedział skali jest zatem zamknięty tylko "od dołu", nie ma natomiast górnej granicy tej skali podatkowej.

Od 2009 r. skala podatkowa uregulowana jest w przepisach u.p.d.o.f., a nie w przepisach przejściowych ustawy zmieniającej z 2006 r. Jest ona następująca:

Podstawa obliczenia podatku w złotych • Podatek wynosi

ponad • do •

• 85 528 • 18% minus kwota zmniejszająca podatek 556 zł 02 gr

85 528 • • 14 839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł

3.4. Kwota zmniejszająca podatek pozwala na wyłączenie z opodatkowania dochodów niezbędnych do zaspokojenia podstawowych potrzeb jednostek. Podwyższenie tej kwoty jest zatem równoznaczne ze zwiększeniem minimum mającego zabezpieczyć podstawowe potrzeby jednostki, które nie podlegają opodatkowaniu.

Istotą kwoty zmniejszającej podatek jest korygowanie podstawy wymiaru podatku w taki sposób, by w dyspozycji każdego podatnika pozostawić określoną kwotę dochodu, która nie powinna być opodatkowana. Z tego względu określenie kwoty zmniejszającej podatek nie może być oderwane od normatywnych podstaw pozwalających określić minimum egzystencji, które wynika z godności człowieka, a także ma swoje podstawy w prawie do zabezpieczenia społecznego.

Kwota zmniejszająca podatek jest instytucją, która dotyczy wszystkich podatników podatku dochodowego. Jej cechą jest więc powszechność. Podatek dochodowy od osób fizycznych cechuje się bezpośredniością, tzn. że jest ściśle związany z indywidualną osobą.

Wprowadzenie przez ustawodawcę kwoty zmniejszającej podatek, jakkolwiek jest wyrazem jego swobodnej decyzji, to jednakże sprzyja zachowaniu podmiotowości człowieka, właściwemu rozłożeniu ciężarów publicznych i indywidualizacji zdolności do ponoszenia ciężaru podatku. Instytucja ta służy też urealnieniu wysokości zobowiązania podatkowego i dzięki niej w swobodnej dyspozycji jednostki uzyskującej dane dochody pozostaje kwota, od której nie płaci się podatku. Jednocześnie istnienie i odpowiednia wysokość kwoty zmniejszającej podatek pozwala na lepsze prowadzenie polityki podatkowej i skuteczniejsze egzekwowanie obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie, jeśli podatek jest określony z pominięciem zdolności podatkowej, wówczas możliwość jego egzekwowania jest słaba. Na jednostkę nakłada się ciężar, którego nie jest w stanie ponieść. Użyteczność podatku nałożonego na osobę bez zdolności podatkowej staje się wątpliwa.

3.5. Kwota zmniejszająca podatek wpływa na ustalenie kwoty wolnej od podatku. Kwotę wolną od podatku stanowi określony

dochód, który - na mocy obowiązujących przepisów - nie powoduje konieczności zapłaty danego podatku. Innymi słowy jest to graniczna, maksymalna wysokość podstawy opodatkowania (wyrażona w kwocie pieniężnej), dla której - z uwzględnieniem obowiązujących stawek podatkowych oraz w wielu wypadkach obowiązujących kwot zmniejszających podatek, należność podatkowa będzie kwotą zerową i nie będzie obciążać podatnika obowiązkiem zapłaty. Kwota wolna od podatku jest związana ze zdolnością podatkową i w rezultacie decyduje o efektywności podatku.

Wysokość kwoty wolnej od podatku można określić w dwojaki sposób. Po pierwsze, kwota może być wskazana wprost w treści obowiązujących przepisów prawnych (por. opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn - art. 9 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2015 r. poz. 86, ze zm.). Po drugie, nie musi ona wynikać wprost z przepisów (zob. art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.). W tym wypadku, aby ustalić wysokość kwoty wolnej, konieczna jest znajomość aktualnej skali podatkowej, według której obowiązuje stawka podatku właściwa dla najniższego przedziału podstawy opodatkowania (rocznego dochodu podatnika) oraz kwota zmniejszająca podatek.

W ustalaniu kwoty wolnej od podatku należy przyjąć, że podatek nie może być wartością ujemną, a zatem najniższy możliwy wymiar podatku jest równy zero. Z tego wynika, że w wypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 18% kwoty wolnej od podatku, pomniejszone o kwotę 556,02 zł, skutkować będzie zerową kwotą podatku.

Założenia takie można zobrazować równaniem:

$$0,18x - 556,02 = 0$$

(gdzie x - kwota wolna od podatku)

Przekształcając powyższe równanie, uzyskamy je w postaci:

$$0,18x = 556,02$$

$$x = 556,02 : 0,18$$

$$x = 3089 \text{ zł}$$

Opierając obliczenia na obowiązującej obecnie skali podatkowej dla podatku dochodowego od osób fizycznych, można przyjąć, że kwota wolna od podatku dla tego podatku równa jest ilorazowi kwoty zmniejszającej podatek oraz najniższej stawki podatku, a zatem wynosi 3089 zł. W źródłach (w tym także urzędowych) możemy spotkać się z kwotą wolną od podatku określoną w nieco innej wysokości - nie 3089 zł, ale w kwocie 3091 zł. Przedstawienie kwoty minimum podatkowego w kwocie nieznacznie odbiegającej od wyliczeń, poczynionych na podstawie obowiązującej skali podatkowej, jest efektem uwzględnienia art. 63 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613; dalej: o.p.). Paragraf pierwszy wskazanego przepisu stanowi bowiem, że kwota podatku oraz podstawa opodatkowania ulegają zaokrągleniu do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Dla ustalenia obowiązującej kwoty wolnej od podatku istotne znaczenie ma fragment cytowanej regulacji, wskazujący o pominięciu - z ustalania kwoty należnego podatku - końcówek kwot wynoszących poniżej 0,50 zł. Uwzględniając art. 63 o.p., wysokość kwoty wolnej od podatku będzie zatem wynosić, nie 3089 zł, a 3091 zł, ponieważ:

$$0,18 \times 3091 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 0,36 \text{ zł},$$

ale - na podstawie ww. przepisu - końcówkę kwoty (36 groszy) pomija się, więc podatek należny wynosić będzie 0 zł.

Dla wyższej - tylko o złotówkę - podstawy wymiaru podatku, czyli kwoty 3092 zł, podatek wynosić będzie:

$$0,18 \times 3092 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 0,54 \text{ zł}$$

- a zatem na podstawie wskazanej regulacji kwota ta zostanie zaokrąglona w górę - do wysokości 1 zł. W tym więc wypadku, podatek - choć niewielki - będzie należny, a podatnik będzie zobligowany do jego zapłaty.

3.6. Podsumowując, ustawodawca w kształtowaniu systemu podatkowego przewidział, że określona wysokość dochodu będzie wolna od podatku. Kwota ta to poziom dochodów, po uzyskaniu których podatnik nie jest zobowiązany do odprowadzenia na rzecz państwa podatku dochodowego. Zatem kwota wolna od podatku, a przez to określona w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. kwota zmniejszająca podatek, są instrumentami, które pozwalają zmniejszyć obciążenia podatkowe podatnika. Kwota zmniejszająca podatek powoduje, że zobowiązanie podatkowe staje się możliwe do wykonania, co ma wpływ na sytuację finansów publicznych.

#### 4. Minimum egzystencji a opodatkowanie w orzecznictwie Federalnego Sądu Konstytucyjnego.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że w kontekście rozpatrywanej sprawy ważne jest przedstawienie zagadnienia minimum egzystencji w szerszym kontekście, również w ujęciu prawnoporównawczym. Z tego względu TK przedstawił to zagadnienie odnosząc się do systemu niemieckiego.

Pojęcie minimum egzystencji obejmuje zespół środków, które są niezbędne do przetrwania człowieka w określonym społeczeństwie. Zasób tych środków jest relatywny i specyficzny dla danej kultury. Oczekiwanie zapewnienia minimum egzystencji jest w Niemczech prawem podstawowym, które mimo że nie zostało wprost wyrażone w ustawie zasadniczej obowiązuje i jest wywodzone z utrwalonej linii orzeczniczej Federalnego Sądu Konstytucyjnego (zob. np. postanowienia FSK z 18 lipca 1975 r., sygn. 1 BvL 4/74, nb. 44; z 29 maja 1990 r., sygn. 1 BvL 20, 26, 184 i 4/86, nb. 88).

Dopiero w odniesieniu do przyznawania świadczeń publicznych, które wykraczają poza minimum egzystencji, państwo może korzystać z przysługującej mu swobody legislacyjnej. Ta sama zasada obowiązuje w odniesieniu do prawa podatkowego. Podatki od osoby fizycznej mogą być pobierane wyłącznie od kwoty przekraczającej minimum niezbędne do godnej egzystencji (zob. uchwała FSK z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5/91, BverfGE 87, 153, nb. 65).

W Niemczech, obowiązek państwa zapewnienia minimum egzystencji jest wywodzony z zasady poszanowania godności ludzkiej oraz zasady państwa socjalnego. Socjalne minimum egzystencji wynika także z prawa opieki społecznej oraz

orzecznictwa sądów społecznych. Obejmuje ono uzasadnione oczekiwanie, że państwo zagwarantuje jednostce podstawowy zasób środków umożliwiających zaspokojenie podstawowych potrzeb życiowych i uczestniczenia w życiu publicznym.

Federalny Sąd Konstytucyjny konsekwentnie podkreśla, że obowiązkiem państwa jest pozostawienie dochodów podatnika bez opodatkowania w takim zakresie, w jakim są one niezbędne do stworzenia minimalnych warunków godnej egzystencji. Nakaz ten ma rangę konstytucyjną, gdyż wynika z zasad godności i państwa socjalnego (zob. uchwała FSK z 13 lutego 2008 r., sygn. 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125).

W niemieckim prawie podatkowym minimum egzystencji określone jest w formie tzw. bazowej kwoty wolnej od opodatkowania (niem. Grundfreibetrag). Kwota ta jest corocznie aktualizowana. Dopiero dochody osób fizycznych przekraczające tę kwotę podlegają opodatkowaniu. Niemiecka ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje pięć progów podatkowych, z czego pierwszy obejmujący dochody od 0-8472 euro, obciążony jest podatkiem zerowym (zob. art. 32a Einkommensteuergesetz, BGBl. I s. 3366, 3862, ze zm.).

Pojęcie minimum egzystencji rozumiane jest inaczej w kontekście prawa do zabezpieczenia społecznego, a inaczej na gruncie prawa podatkowego. Tych dwóch reżimów nie można jednak interpretować rozłącznie. W niemieckim systemie prawnym podatkowe minimum egzystencji (kwota bazowa wolna od opodatkowania) współegzystuje z socjalnym minimum egzystencji. Zależność ta jest jednostronna. Wyznacznikiem dla określania wysokości dochodu wolnego od opodatkowania zawsze musi być minimum socjalne (zob. uchwała z 10 listopada 1998 r., sygn. 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, nb. 65; uchwała z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, nb. 69).

Na państwie ciąży obowiązek zagwarantowania podatkowego minimum egzystencji w wysokości odpowiadającej ogólnym stosunkom gospodarczym oraz minimalnemu zapotrzebowaniu uznanemu w danej wspólnotie prawnej. Prawodawca podatkowy musi pozostawić podatnikowi co najmniej to, co prawodawca socjalny przyznał mu z publicznych środków celem zapewnienia godnego poziomu życia (zob. uchwała FSK z 25 września 1992 r., sygn. 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, nb. 68).

#### 5. Konstytucyjne zasady kształtowania prawa podatkowego a obowiązek daninowy.

Analiza zagadnienia kwoty zmniejszającej podatek musi uwzględniać konstytucyjne zasady dotyczące kształtowania prawa podatkowego. Jak bowiem zostało wyżej wskazane, kwota zmniejszająca podatek jest elementem konstrukcji obecnej skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawodawca nie miał obowiązku wprowadzania tego parametru od zasad obliczania podatku, ale jeśli już to uczynił, regulacja taka musi spełniać wymogi przewidziane w Konstytucji.

5.1. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału, ustawodawca dysponuje znaczną swobodą kształtowania prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno wyboru stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, jak i zakresowi rozmiaru obciążeń podatkowych. Przepisy Konstytucji nie wskazują materialnych granic opodatkowania (zob. orzeczenia TK z: 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 10; 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93, OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 43 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

W orzecznictwie TK dominuje pogląd, że obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych nie jest ograniczeniem, którego dotyczy klauzula ustanawiająca granice dopuszczalnej ingerencji państwa w sferę wolności i praw jednostki (zob. wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50 i powołane tam orzecznictwo). Jednakże swoboda władzy ustawodawczej w stanowieniu prawa odpowiadającego celom politycznym i gospodarczym ma charakter względny. Wprowadzone rozwiązania legislacyjne nie mogą bowiem prowadzić do naruszenia istoty praw konstytucyjnych. Dotyczy to również prawa podatkowego (zob. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46).

5.2. Trybunał potwierdza, że ustawodawca dysponuje daleko idącą swobodą kształtowania systemu podatkowego. Ma kompetencję w zakresie stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, a także swobodę wyboru konstrukcji zobowiązań podatkowych. Może swobodnie określać podmioty zwolnione od podatku i jest konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyborów obciążeń podatkowych, jeżeli przemawiają za tym cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione Konstytucją (zob. wyroki z: 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98 i 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

Uprawnienie ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważone koniecznością respektowania przez niego wymogów formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W świetle art. 217 Konstytucji ustawodawca może nakładać podatki, inne daniny publiczne, określać podmioty, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, z jednoczesnym respektowaniem zasady równości obywateli wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

5.3. W powyżej zakreślonym kontekście należy podkreślić, że obowiązek daninowy ma swoje konstytucyjne źródło. Zatem ocena kształtu elementów skali podatkowej, w tym kwoty zmniejszającej podatek musi uwzględniać wskazania wynikające z Konstytucji.

5.3.1. Obowiązek daninowy ma wyraźną podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ingerencja państwa w prawa majątkowe jest rozpatrywana nie w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale w płaszczyźnie relacji między konstytucyjnymi obowiązkami podmiotów prawa a ochroną wartości konstytucyjnych. TK ograniczenia te wyprowadzał głównie z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności ze związanej z nią zasady wyłączności ustawy w ujęciu art. 217, a także z zasad równości i sprawiedliwości społecznej. Są one podstawą konstruowania ograniczeń o charakterze formalnym (proceduralnym), jak i o charakterze materialnym.

5.3.2. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych ustawą. Przepis ten wyraża zasadę powszechności obowiązku podatkowego. Przedmiotem tego obowiązku są ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki określone w ustawie. Obowiązek ich ponoszenia wiąże się z władztwem państwa w sferze finansowej, w szczególności z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa.

Sposób regulowania przez ustawodawcę obowiązku wynikającego z art. 84 Konstytucji musi uwzględniać zasady powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej. Zasady te są traktowane komplementarnie wobec siebie. Ustawodawca tworząc normy podatkowe, musi je rozpatrywać łącznie.

5.3.3. System podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej, której treścią jest powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich.

W doktrynie prawnej sprawiedliwość podatkowa jako czynnik ograniczający władztwo podatkowe traktowana jest jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych wyznaczających zakres i wysokość obowiązku daninowego. Sprawiedliwość ta rozumiana jest jako tzw. zdolność świadczenia, uwzględniająca sprawność gospodarczą podatnika, lecz nie socjalne aspekty opodatkowania (por. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2014, s. 55).

Ustawodawca, kierując się zasadą sprawiedliwości podatkowej, powinien konstruować system podatkowy w taki sposób, by realizował on określone funkcje państwa. Sprawiedliwość ta powinna zapewnić powszechność i równość opodatkowania wobec wszystkich obywateli. Musi być przy tym uwzględniona zdolność dochodowa ludzi, która uzależnia wysokość obciążenia podatnika od jego zdolności do poniesienia ciężaru podatku.

Przejawem tejże sprawiedliwości jest także równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności podatkowej podatnika (zob. wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 22; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/201, poz. 83).

5.3.4. Powszechność opodatkowania polega na tym, że każdy ma obowiązek ponoszenia podatków i innych danin publicznych. Ciężar utrzymania państwa spoczywa na wszystkich obywatelach, a państwo (Rzeczpospolita Polska) jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

"Každy" oznacza osobę fizyczną, zarówno obywateli jak i cudzoziemców, a także osoby prawne w znaczeniu precyzowanym w ustawodawstwie podatkowym. Powszechność opodatkowania jest rozumiana w ten sposób, że podatek jako świadczenie nieekwiwalentne spoczywa na wszystkich. Každy musi przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wszystkie podmioty są opodatkowane w sposób określony w ustawie. Podatkiem są objęte wszystkie stany faktyczne i prawne (przedmiot podatku), określone zjawiska (majątek, obrót, dochód), z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Obowiązek ten jest związany z pojęciem podstawy podatku rozumianej zwykle jako określenie przedmiotu podatku skonkretyzowane co do wielkości przedmiotu podatku. Powszechność opodatkowania polega więc na tym, że w prawidłowo konstruowanym systemie každy powinien być objęty obowiązkiem podatkowym, jeżeli spełnione są warunki powstania stosunku podatkowego. Gwarantuje to odpowiednie wpływy do budżetu państwa, a także realizuje zasadę równości obywateli wobec prawa. Zasada ta określa, kto i jaki ciężar powinien ponosić w ramach swojej zdolności podatkowej.

Wyjątki od powszechności obciążeń podatkowych mogą być wprowadzane, jeśli są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, uzasadnionymi wartościami chronionymi Konstytucją (zob. wyrok z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 i cytowane tam orzecznictwo).

5.3.5. Zasada równości opodatkowania polega na tym, że wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości) powinny być opodatkowane równo. Obowiązek nałożony w art. 84 Konstytucji dopuszcza uzasadnione zróżnicowanie podmiotów, jeśli wiąże się z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne.

Zasada równości jako kształtująca obowiązek daninowy oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego odpowiednio do zasady zdolności świadczenia. Podział ciężarów podatkowych powinien być dokonywany zgodnie ze zdolnością indywidualną, uwzględniającą czynniki ekonomiczne, finansowe i socjalne podmiotu, tak aby prowadzić do relatywnej równości opodatkowania (por. wyrok z 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10).

Obciążenie podatkiem powinno być ustanowione na poziomie umożliwiającym poniesienie tego ciężaru. Równomierność opodatkowania musi uwzględniać zdolność podatkową, a zatem możliwość poniesienia podatku. Nie może to także abstrahować od dochodu. Obok uwarunkowań ekonomicznych, równomierność opodatkowania jest związana z równością stanowienia prawa. Konieczne jest bowiem wskazanie takiego miernika, według którego ustawodawca będzie mógł dokonać równomiernego rozdzielenia ciężarów podatkowych (por. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95 i z 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37).

5.4. Trybunał przypomina, że w ustalaniu obciążeń podatkowych podstawowe znaczenie ma indywidualizacja zdolności podatkowej podatnika. Zasada zdolności podatkowej polega na tym, że danina publiczna jest ceną za świadczone przez państwo usługi. Realizacja tej zasady umożliwia władzy publicznej swobodne dysponowanie dochodami uzyskanymi ze świadczeń podatkowych. Ustawodawca, realizując zasadę zdolności podatkowej, musi dokonać wyboru dobra podlegającego opodatkowaniu, przy czym winien uzasadnić stopień podatkowej obciążalności tego dobra. Dla realizacji zasady zdolności podatkowej wystarczająca jest sytuacja, w której z norm Konstytucji wynika konieczność indywidualizowania obciążenia podatkowego. Konkretyzacja zdolności podatkowej następuje w drodze ustawy i musi nawiązywać do warunków dochodowych i majątkowych podatnika (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98; 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03).

Zasada zdolności podatkowej podatnika oznacza ograniczenie kręgu podatników danego podatku oraz uwzględnianie indywidualnej zdolności podatkowej (mierzonej zazwyczaj dochodem bądź poziomem zamożności). Z tego względu wyklucza się podatki dotyczące całej społeczności o jednakowej wysokości, a jednocześnie zapewnia, że osoby o tym samym poziomie zdolności podatkowej powinny płacić takiej samej wielkości podatki. Rozstrzygnięcie tego, czy to stawka proporcjonalna, progresywna lub regresywna stanowi rozwiązanie sprawiedliwe, pozostaje kwestią indywidualną (zob. wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08 i przywołane tam orzecznictwo oraz K. Działocha, komentarz do art. 84, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. 3, red. L. Garlicki).

5.5. Trybunał stoi konsekwentnie na stanowisku, że ustawodawca ma w dużej mierze swobodę kształtowania wysokości podatków, o ile jednak dochowuje zasad poprawnej legislacji. Granice działań prawodawczych wyznaczają zasady, wartości i normy konstytucyjne, które zabraniają tworzenia instytucji pozornych, niesprawiedliwych, nadmiernie ograniczających prawa

podatnika oraz podważających jego zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. wyrok z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97). Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych (zob. wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Jeśli zasady te, oparte na budowaniu zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, w rażący sposób są przekroczone, wówczas takie naruszenie oceniane jest w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej (zob. orzeczenia: z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., cz. 1, poz. 2; 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1).

5.6. Podsumowując, Trybunał stwierdził, że pojmowanie państwa jako dobra wspólnego wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji) wymaga odpowiedniego rozłożenia ciężarów publicznych. Istnienie państwa nie jest możliwe bez odpowiednich zasobów materialnych. Środki te są różnego pochodzenia. Konstytucja wymienia w tym względzie świadczenia publiczne oraz podatki.

Tego rodzaju obciążenia w państwie demokratycznym mogą być nakładane w drodze ustawy. Jednocześnie obowiązek określony w art. 84 Konstytucji jest rozumiany szeroko i dotyczy każdego, aczkolwiek w niejednakowym stopniu. Jest on zależny od sytuacji finansowej i rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Z dotychczasowego orzecznictwa TK wynika, że podczas kształtowania prawa podatkowego podstawowy jest wymóg dostosowania wymiaru podatku do zdolności podatkowej podatnika. Chodzi o to, by kształtując system podatkowy, wyznaczyć zobowiązania podatkowe według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego. Należy przy tym uwzględnić zarówno kwestie osobowe jak i ekonomiczno-finance, które oddziałują na podatnika. W innej sytuacji przepisy prawa podatkowego mogą okazać się trudne do realizacji, a ponadto nie będą w stanie wypełnić celu finansowego, dla którego są ustanowione.

6. Znaczenie godności człowieka i zapewnienia minimum egzystencji podczas kształtowania systemu podatkowego.

Ustawodawca, kształtując system podatkowy, oprócz zasady sprawiedliwości podatkowej, decydującej o kształcie obowiązku podatkowego, musi uwzględnić zasadę sprawiedliwości społecznej. Ma ona związek z godnością człowieka.

Trybunał zwracał już uwagę, że ustawodawca podczas kształtowania zasad systemu podatkowego musi uwzględniać znaczenie godności człowieka (art. 30 Konstytucji). Godność człowieka jest fundamentalną wartością, i jest także pojmowana przez TK jako prawo (zob. wyroki z: 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 54; 9 lipca 2009 r., sygn. SK 48/05, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 108; 24 lutego 2010 r., sygn. K 6/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 15). Szacunek ustawodawcy dla godności człowieka wyraża się między innymi w zapewnieniu jednostce pewnego minimum umożliwiającego samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie oraz w stworzeniu każdemu człowiekowi szans na rozwój osobowości w otaczającym go środowisku (zob. wyrok z 4 kwietnia 2001 r., sygn. K 11/00).

Znaczenie godności człowieka w rozważaniu kwestii kwoty zmniejszającej podatek polega na tym, że ustawodawca, kształtując skalę podatkową, powinien chronić poziom życia ludzi, tak aby zapobiegać popadaniu ich w stan ubóstwa. Kwota zmniejszająca podatek ma bowiem umożliwić ustalenie podatku dochodowego od osób fizycznych w taki sposób, że jednostce zostanie pozostawiona określona wysokość dochodu do swobodnej dyspozycji. Cel ten ma wymiar społeczny i polega na pozostawieniu jednostce pewnego dochodu niezbędnego do zaspokojenia jej podstawowych potrzeb. Jednocześnie ma zapewnić wszystkim, nawet najbardziej, możliwość uczestniczenia w przyczynianiu się do dobra wspólnego, za pomocą płacenia podatków i uczestniczenia w systemie podatkowym. Rolą godności człowieka jako wartości konstytucyjnej jest wyważenie działań ustawodawcy celem wyrażenia wspomnianych kierunków kształtowania prawa podatkowego, w tym indywidualizowania zdolności podatkowej. Ustawodawca, indywidualizując obowiązek podatkowy, musi brać pod uwagę zapewnienie człowiekowi minimum egzystencji. Ma to oparcie w podmiotowości człowieka wynikającej z jego godności.

7. Ocena konstytucyjności art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rzecznik jako wzorce kontroli powołał art. 2 i art. 84 oraz art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał uznał, że art. 2 i art. 84 Konstytucji jako wzorce kontroli należy rozpatrywać łącznie, w związku z wymogiem realizowania sprawiedliwości podatkowej podczas określania ciężarów i danin publicznych. W tym kontekście należy ustalić, jak kształt kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, a przez to kwoty wolnej od podatku, wpisuje się w zasadę konstytucyjnego określania zobowiązań podatkowych, w szczególności w jaki sposób realizowana jest zasada sprawiedliwości społecznej w związku ze sprawiedliwością podatkową. To znaczy, że z art. 84 Konstytucji należy wywodzić standardy rzetelnej legislacji podatkowej opartej na sprawiedliwości podatkowej, a z art. 2 Konstytucji - zasadę sprawiedliwości społecznej, która odnosi do socjalnej funkcji kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych.

7.1. Trybunał wyszedł z założenia, wyrażanego w dotychczasowym orzecznictwie, że sposób określenia obowiązku w art. 84 Konstytucji został powierzony ustawodawcy zwykłemu.

Konstytucja nie zawiera przepisów o wysokości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to, że w tym zakresie przysługuje ustawodawcy całkowita swoboda. Musi bowiem respektować - poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej - również inne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Należy jednak zastrzec, że powoływanie się na zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie prowadzi do uznawania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych (zob. szerzej wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09).

7.2. Trybunał, oceniając konstytucyjność kwestionowanej przez RPO regulacji ujętej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., rozważył, czy utrzymywanie przez wiele lat stałej, nieweryfikowanej kwoty pomniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych mieścić się w granicach zasady sprawiedliwości podatkowej oraz czy taki stan jest zgodny z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Trybunał uznał, że kwota zmniejszająca podatek jest dopuszczalnym instrumentem kształtowania wynikającego z art. 84 Konstytucji obowiązku ponoszenia przez jednostkę danin publicznych. Jednakże samo uznanie legalności instytucji nie

przesądza jednak jeszcze o tym, że jest ona ukształtowana zgodnie z wymogami konstytucyjnymi. Istotna jest bowiem odpowiedź na pytania, w jakim stopniu kształt kwoty zmniejszającej podatek wynika z zasady sprawiedliwości podatkowej i na ile realizuje ona sprawiedliwość społeczną.

7.3. Zdaniem Trybunału, w sferze prawa podatkowego ustawodawca powinien tworzyć takie regulacje prawne, w których określony podatek umożliwia realizowanie różnych celów państwa. Chodzi nie tylko o cele fiskalne, ale także o cele gospodarcze i społeczne, w tym o zapewnienie bezpieczeństwa socjalnego obywateli. Jeżeli ustrój państwa opiera się na społecznej gospodarce rynkowej (art. 20 Konstytucji), to podczas tworzenia prawa podatkowego musi być uwzględniony zarówno komponent ekonomiczno-rynkowy, jak i społeczny. To znaczy, że podatki nie powinny być większym ciężarem niż jest to absolutnie konieczne. Muszą one uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników. Obowiązek płacenia podatków nie może bowiem prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników).

W ocenie Trybunału, brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek dochodowy od osób fizycznych, a zatem wieloletnie utrzymywanie kwoty wolnej od podatku na stałym poziomie i uniezależnienie jej od sytuacji społeczno-gospodarczej państwa, jest wadliwością prawa podatkowego niedopuszczalną w demokratycznym państwie prawnym.

Wadliwość tę należy przedstawić w dwóch wymiarach.

Po pierwsze, utrzymywanie przez wiele lat stałej kwoty zmniejszającej podatek i oderwanie jej wysokości od czynników, dzięki którym można określić zdolność podatkową podatnika, narusza art. 84 Konstytucji i wynikającą z niego zasadę sprawiedliwości podatkowej. Ustawodawca utrzymuje instytucję, która wprawdzie pozwala określić dochód pozostawiony do swobodnej decyzji podatnika, ale jego wysokość oderwana od sytuacji społeczno-gospodarczej podważa sens instytucji, jaką jest kwota zmniejszająca podatek.

Po drugie, kwestionowana norma w skarżonym zakresie jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości społecznej oraz zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Brak jest powiązania zdolności podatkowej z przepisami odnoszącymi się do minimum egzystencji lub innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi. Brak tego związku powoduje, że choć przepisy są poprawne pod względem formalnym, stają się niesprawiedliwe.

Rzecznik trafnie wskazuje, że skarżona regulacja, w stosunku do osób, które uzyskują dochody nieprzekraczające granicy ubóstwa, jest nieracjonalna. Prowadzi do poszerzenia granic ubóstwa i do dalszego uzależniania tych osób od systemu pomocy społecznej. Ustawodawca, jak to już podkreślał Trybunał, zgodnie z art. 84 Konstytucji, może dość swobodnie kształtować system podatkowy, nakładając obowiązki podatkowe, ale nie może rozerwać więzi między treścią tego obowiązku a zdolnością do jego ponoszenia przez obywateli. Art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi przykład regulacji ustawowej, w której takie rozerwanie treści obowiązku i zdolności do jego ponoszenia nastąpiło. Nie jest uzasadnione, w świetle zasad i wartości konstytucyjnych, takie rozwiązanie, wedle którego kwota wolna jest dwukrotnie mniejsza aniżeli kwota świadcząca o życiu w ubóstwie.

7.4. Brak korygowania kwoty zmniejszającej podatek przez prawodawcę, w sytuacji gdy pozostaje niezmienną od szeregu lat, przy ubytku także wartości pieniądza, oznacza jej pomniejszanie lub w istocie odbieranie jej znaczenia w systemie podatkowym. W konsekwencji, następuje przesuwanie ludzi o niskiej zdolności podatkowej w kierunku uzależniania ich od korzystania z form pomocy społecznej.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że mechanizm korygowania kwoty zmniejszającej podatek należy odnosić do zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta oznacza taką relację między państwem a obywatelem, w której prawodawca nie powinien pozostawiać obywateli, zwłaszcza ubogich, o niskiej zdolności podatkowej, samym sobie lub kierować ich do systemu pomocy społecznej. Istnienie kwoty zmniejszającej podatek nie stanowi przywileju danego przez władzę obywatelom - przywileju nie może bowiem stanowić instytucja służąca powszechnie wszystkim podatnikom na jednakowych zasadach, w jednakowej wysokości, ale jest wyrazem podtrzymywania przez państwo wolności ekonomicznej. Pozostawienie podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych pewnej wysokości dochodu do swobodnej dyspozycji (bez obowiązku uiszczania za niego podatku) jest w szczególności ważne dla osób o niskiej zdolności podatkowej. W ocenie Trybunału, punktem odniesienia waloryzacji jest zawsze kierowanie się przez prawodawcę zapewnieniem pewnego minimum życiowego (por. orzeczenia z: 19 października 1993 r., sygn. K 14/92, OTK w 1993 r., cz. 2, poz. 35; 20 listopada 1995 r., sygn. K 23/95, OTK w 1995 r., cz. 2, poz. 33; 17 lipca 1996 r., sygn. K 8/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 32; 15 października 1997 r., sygn. K 11/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 39; wyroki z: 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165; 22 października 2001 r., sygn. SK 16/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 214; 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136).

Jednym z wymiarów zasady zaufania obywatela do państwa jest także przewidywalność działania prawodawcy. Kwota zmniejszająca podatek jest od 1992 r. integralnym elementem systemu podatku dochodowego i do początku lat dwutysięcznych podlegała systematycznemu podwyższaniu. Brak mechanizmu korygującego wysokość kwoty zmniejszającej podatek sprzyja traktowaniu jej jako instytucji pozornej. Trybunał zaznaczał, że nawet konieczność zachowania równowagi budżetowej i planowego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego instytucji i rozwiązań pozornych. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz kreowania tego typu regulacji (por. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12). Brak urealnienia przez prawodawcę kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych (a tym samym kwoty wolnej od podatku) powoduje, że dana instytucja prawa podatkowego nie spełnia założonego przez ustawodawcę celu.

7.5. Regulacja z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., odrywając wysokość kwoty zmniejszającej podatek od obiektywnych kryteriów ekonomiczno-gospodarczych i społecznych, nie spełnia podstawowego standardu państwa prawnego. Nie jest ona racjonalna ani sprawiedliwa. Wysokość kwoty zmniejszającej podatek niezsynchronizowana ze zdolnością do jego płacenia powoduje, że nawet najubożsi partycypują w daninach do budżetu państwa, z którego później finansowane są transfery socjalne, takie jak pomoc społeczna dla osób ubogich.

Trybunał podkreśla, że nie jest racjonalna regulacja prawa podatkowego, która zakłada stałą kwotę zmniejszającą podatek, przez co kwotę wolną od podatku ustala się na poziomie 3091 zł, podczas gdy u.p.s. określa, że osobą żyjącą w ubóstwie jest ta, której dochód roczny ustalony z zastosowaniem reguł określonych w art. 8 ust. 3 i 4 u.p.s. nie przekracza 7608 zł, w

wypadku osoby samotnie gospodarującej i 6168 zł, w wypadku osoby w rodzinie (zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie zweryfikowanych kryteriów dochodowych oraz kwot świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, Dz. U. poz. 1058).

7.6. Trybunał zdaje sobie sprawę, że wprowadzenie mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek nie jest jedynym, wyłącznym rozwiązaniem problemu konstytucyjnego w niniejszej sprawie.

Dostosowaniu podatku do zdolności podatkowej podatnika, a także zmniejszeniu wymiaru podatku mogą służyć takie instrumenty jak ulgi podatkowe, stosowanie preferencyjnych stawek podatkowych, preferencyjne zasady wymiaru podatku. Kwestia wyboru optymalnego systemu podatkowego zależy jednak od prowadzonej polityki fiskalnej państwa i leży poza kognicją Trybunału.

Przypuszczalnie, możliwe są inne działania ustawodawcy w zakresie kształtowania systemu podatkowego, które mogą uwzględniać właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych, w tym wymóg indywidualizowania zdolności podatkowej. TK, orzekając wszakże w granicach zaskarżenia, tj. że przedmiotem kontroli jest art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., stwierdził że brak mechanizmu korygującego kwotę zmniejszającą podatek uchybia wymogom konstytucyjnym.

Zdaniem Trybunału, do kwestii kwoty pomniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych należy odnosić argument związany z problemem waloryzacji niektórych świadczeń budżetowych. W wyroku z 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12 Trybunał stwierdził w odniesieniu do świadczeń emerytalno-rentowych, że prawodawca musi dostosowywać kwoty tych świadczeń do poziomu wartości pieniądza i kosztów utrzymania. Kwestia korygowania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych, podobnie, winna uwzględnić wymienione wyżej parametry, jak inne czynniki, które wpływają na wysokość tej kwoty, tak aby miała ona znaczenie z punktu widzenia zdolności podatkowej obywateli.

Pod rządem art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymóg ponoszenia ciężarów publicznych przez osoby uznane w u.p.s. za żyjące w ubóstwie narusza zasady sprawiedliwości społecznej, a także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przepis ten nie uwzględnia zdolności podatnika. Ma rację RPO, że nie są jasne kryteria, na podstawie których przesądzono, że aktualna wysokość kwoty zmniejszającej podatek jest właściwa z punktu widzenia finansów publicznych.

Nieuwzględnienie zdolności podmiotu do ponoszenia zobowiązań podatkowych (indywidualnej zdolności podatkowej) podczas kształtowania prawa podatkowego narusza zasadę sprawiedliwości społecznej, a także zasadę sprawiedliwości podatkowej. Z tego względu utrzymywanie w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. stałej wysokości kwoty zmniejszającej podatek dochodowy, bez odniesienia jej do warunków społeczno-gospodarczych państwa, jest niekonstytucyjne.

7.7. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 2 czerwca 2015 r. rozszerzył wniosek, wskazując dodatkowe wzorce kontroli. Argumentacja wnioskodawcy zmierzała w tym kierunku, by uznać obowiązującą wysokość kwoty zmniejszającej podatek za ingerującą w sposób nieproporcjonalny we własność i inne prawa majątkowe.

TK stwierdził niekonstytucyjność art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., we wskazanym w sentencji zakresie, z art. 2 i art. 84 Konstytucji i z tego względu zbędne jest wypowiadanie się o pozostałych wskazanych przez Rzecznika wzorcach kontroli. Cel postępowania został zrealizowany, dlatego też w odniesieniu do kontroli przedmiotowego zarzutu z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Trybunał umorzył postępowanie.

## 8. Wnioski.

8.1. Trybunał nie jest władny określać mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek dochodowy od osób fizycznych ani wskazywać sposobów kształtowania prawa podatkowego zgodnie z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Ustawodawca musi mieć jednak na uwadze, że obecna wysokość kwoty zmniejszającej podatek jest nieadekwatna do jakichkolwiek parametrów gospodarczych. Zasady sprawiedliwości podatkowej i sprawiedliwości społecznej, a także inne zasady Konstytucji nakazują wprowadzenie mechanizmu korygowania, który zagwarantuje adekwatność tej kwoty do celu, w jakim została ustanowiona. W szczególności ustawodawca powinien określić wskaźniki o charakterze ekonomicznym i społecznym, dzięki którym będzie można określić zobowiązanie podatkowe w taki sposób, by korespondowało to ze zdolnością podatnika do jego wypełnienia.

8.2. Trybunał stoi na stanowisku, że prawodawca, ustalając kwotę zmniejszającą podatek, musi brać pod uwagę stan finansów państwa. Nie oznacza to jednak konstytucyjnego przyzwolenia dla prawodawcy na kształtowanie systemu podatkowego i jego elementów w sposób arbitralny i niesprawiedliwy. Jego działalność w tym zakresie musi uwzględniać zasady i wartości konstytucyjne, w tym właściwe rozkładanie ciężarów publicznych i indywidualną zdolność do ponoszenia podatków.

Niniejszy wyrok stwierdza zakresową niekonstytucyjność art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Dotyczy on mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek i ma znaczenie na przyszłość. Nie rodzi roszczenia o weryfikowanie zapłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych. Jakiegokolwiek wznawianie tego typu postępowań jest na gruncie niniejszego wyroku wykluczone.

W istniejącym otoczeniu normatywnym stwierdzenie zakresowej niekonstytucyjności kontrolowanego przepisu oznacza, że przewidziana w nim kwota zmniejszająca podatek narusza Konstytucję. Prima facie powinna więc zostać wyeliminowana. Jednak, dla przywrócenia stanu zgodnego z Konstytucją nie wystarczy częściowa derogacja art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. i wyeliminowanie kwoty zmniejszającej podatek. Taka derogacja bez równoczesnej interwencji ustawodawcy prowadziłaby do stanu niekonstytucyjności. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej kontrolowanego przepisu, dając tym samym czas ustawodawcy na przywrócenie stanu zgodnego z Konstytucją.

Ustawodawca, dokonując zmiany prawa powinien brać pod uwagę, że:

- Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność z Konstytucją kontrolowanego przepisu ze względu na rozerwanie zależności między nałożonym obowiązkiem podatkowym a zdolnością ponoszenia ciężarów podatkowych i wydajnością (efektywnością) podatku. Orzekł więc niekonstytucyjność ze względu na sytuację zwłaszcza części adresatów zaskarżonego przepisu;

- samo wyeliminowanie przepisu określającego kwotę zmniejszającą podatek nie prowadzi do przywrócenia wskazanej wyżej zdolności podatkowej;

- ustawodawca ma różne możliwości zrealizowania wskazanego celu, o czym była mowa wyżej. W przypadku realizowania tego celu przez utrzymanie w systemie prawa kwoty zmniejszającej podatek konieczne jest wprowadzenie odpowiedniego mechanizmu korygującego.

Wskazane racje uzasadniające odroczenie utraty mocy obowiązującej kontrolowanych przepisów wykluczają równocześnie możliwość wznowienia postępowania w oparciu o art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Po pierwsze, odmowa zastosowania art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. nie pozwalałaby na określenie wysokości obowiązku podatkowego przez organ podatkowy w sposób respektujący konstytucyjnie wyznaczoną zdolność podatkową osoby.

Po drugie, decyzja o sposobie przywrócenia stanu zgodnego z Konstytucją przez wybór odpowiedniego sposobu określenia obciążeń podatkowych (utrzymanie kwoty zmniejszającej podatek w innej wysokości lub rezygnacja z niej w zamian za inne instrumenty prawne) leży poza zakresem właściwości organów administracji publicznej oraz sądów. Decyzja taka jest zastrzeżona dla ustawodawcy.

Po trzecie, przewidziany w art. 190 ust. 4 Konstytucji mechanizm nie jest adekwatny dla zmiany sytuacji prawnej osób będących adresatami art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. Mechanizm ten opiera się na założeniu, w myśl którego, po wznowieniu postępowania organ rozstrzyga sprawę jeszcze raz z pominięciem niekonstytucyjnego przepisu. Takie rozstrzygnięcie jest możliwe, o ile obowiązują inne przepisy mogące stanowić podstawę rozstrzygnięcia. W niniejszej sprawie zakresowa niekonstytucyjność nie pozwala przyjąć, że po wyroku TK istniałaby taka podstawa.

8.3. Trybunał Konstytucyjny postanowił, że norma ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w niekonstytucyjnym zakresie utraci moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2016 r. Celem tego zabiegu jest pozostawienie ustawodawcy wystarczającego czasu na ukształtowanie przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, a jednocześnie dopełnienie wymogu poprawnej legislacji, zgodnie z którym zmian w prawie podatkowym można dokonywać najpóźniej na miesiąc przed końcem roku podatkowego.

Ze względu na wyżej wskazane okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

#### Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Stanisława Rymara do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14

1.

Na podstawie art. 99 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: nowa ustawa o TK) składam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 2015 r. w sprawie o sygn. K 21/14.

Nie zgadzam się z sentencją oraz uzasadnieniem wyroku. Postępowanie w niniejszej sprawie powinno zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Bezsporne jest, że ustawodawca jest konstytucyjnie ograniczony w sferze podatków i innych danin publicznych (szerzej zob. A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011, rozdział III i IV). Przepisy konstytucyjne formułują bowiem adresowane do ustawodawcy wymogi odnoszące się zarówno do procesu stanowienia ustawy podatkowej, jak i treści takiej ustawy (m.in. art. 2, art. 30, art. 32, art. 217 Konstytucji). Ustawodawca jest związany w szczególności zasadami: poprawnej legislacji, ochrony praw nabytych, zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony godności, równości oraz ochrony własności. Przepisy konstytucyjne można przy tym podzielić na takie, które zawierają wymogi o charakterze formalnym (np. art. 217 Konstytucji), takie, które zawierają wymogi o charakterze materialnym (np. art. 30 i art. 64 ust. 1 Konstytucji) oraz wymogi obu rodzajów odnoszące się zarówno do czynności stanowienia ustawy podatkowej, jak i do rezultatu tej czynności tj. ustawy podatkowej (np. art. 2 Konstytucji).

Każda danina publiczna stanowi formę ingerencji w sferę własności lub innych praw majątkowych i łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe jednostki (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Należało zarazem uwzględnić, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie stanowi samo w sobie ograniczenia konstytucyjnych praw podmiotowych, o którym mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Nakaz zapłaty podatku ustanowionego przez ustawodawcę wynika bowiem bezpośrednio z przepisu konstytucyjnego, z którego obok normy adresowanej do prawodawcy można wyprowadzić normę adresowaną do podatnika. Na poziomie konstytucyjnym przesądza, że jedną z granic konstytucyjnego prawa własności jest obowiązek podatkowy w rozumieniu art. 84 Konstytucji (wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136). Nie wyłącza to jednak stosowania konstytucyjnych kryteriów dozwolonej ingerencji w prawa podmiotowe do oceny ustawy podatkowej. W orzecznictwie konstytucyjnym odróżnia się zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany (por. odpowiednio m.in. wyroki TK o sygn. SK 18/09 oraz P 41/10). Trafnie zatem Trybunał przyjął, że ustawa podatkowa nie może naruszać istoty konstytucyjnych praw i wolności a zasady, reguły i okoliczności, w których obowiązek podatkowy jest realizowany nie mogą ani naruszać zasad pochodnych względem zasady demokratycznego państwa prawnego ani stanowić nieproporcjonalnej ingerencji w konstytucyjne prawa podmiotowe (por. niżej pkt 5).

Podzielając zrekonstruowane powyżej na podstawie dotychczasowego orzecznictwa konstytucyjnego ustalenia wyrażam pogląd, że ustalenia te nie wystarczały do orzeczenia o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu w niniejszej sprawie.



Art. 2 i art. 84 Konstytucji nie gwarantują bowiem, ani prawa podmiotowego do zakresowego lub całkowitego zwolnienia od podatku, ani prawa podmiotowego do niepłacenia ustanowionego zgodnie z prawem podatku z uwagi na subiektywnie definiowaną zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego. Wskazane w sentencji wyroku jako wzorce przepisy konstytucyjne nie nakazują też prawodawcy wprowadzenia określonej kwoty zmniejszającej podatek jako bezwzględnie wymaganej treści systemu prawa. Konstytucja pozostawia w tym kontekście ustawodawcy możliwość wyboru między różnymi instytucjami prawnymi realizującymi różne wartości konstytucyjne. Wprowadzając zaś kwotę zmniejszającą podatek ustawodawca zachowuje możliwość wyboru między jej stałym (np. liczbowym), a zmiennym (np. algorytmicznym) określeniem. Co więcej, w wypadku zmiennego określenia kwoty zmniejszającej podatek, przepisy konstytucyjne pozostawiają też prawodawcy wybór między jej kwotową a procentową waloryzacją lub inną formą korygowania jej wartości w czasie. W konsekwencji, uważam, że z art. 2 i art. 84 Konstytucji nie wynika konstytucyjne prawo jednostki do ustawowego mechanizmu korygowania (waloryzowania) kwoty zmniejszającej podatek, skoro wskazane w sentencji przepisy konstytucyjne nie gwarantują nawet prawa do kwoty zmniejszającej podatek (por. jednak niżej pkt 4).

W tym kontekście należało zaś zauważyć, że uzasadnienie wyroku opiera się na dwóch kontrastujących ze sobą założeniach. Z jednej bowiem strony, Trybunał przyjął, że przepisy konstytucyjne nie nakazują wprowadzenia kwoty zmniejszającej podatek, a ustawodawca zachowuje swobodę regulacyjną w zakresie zdefiniowania zasad obliczania podatku dochodowego. Z drugiej zaś strony, Trybunał stwierdził, że przepisy konstytucyjne nakazują ustanowienie mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, a brak takiego mechanizmu rozstrzyga o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu.

3. Odnosząc się do podniesionych przez Trybunał argumentów na rzecz niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu, należało zauważyć, co następuje:

Po pierwsze, Trybunał przyjął, że sztywne określenie kwoty wolnej od podatku odrywa ją od sytuacji społeczno-gospodarczej i podważa sens instytucji prawa podatkowego. W mojej ocenie, argument ten nie odnosi się ani do zakresu normowania ustawowego ani do zakresu normowania konstytucyjnego, a jedynie wskazuje na skutki jakie zaskarżona regulacja wywołuje w majątku określonej kategorii osób fizycznych. Wskazanie tego rodzaju nie przesądza jeszcze o hierarchicznej niezgodności norm, gdyż przyjęte jako wzorce kontroli art. 2 i art. 84 Konstytucji nie wyznaczają ani wysokości podatków ani nie określają bezpośrednio zasad ich obliczania. W uzasadnieniu nie przywołano natomiast żadnego dowodu, że realizacja zaskarżonej normy niweczy częściowo lub całkowicie skutek zrealizowania art. 2 i art. 84 Konstytucji (tj. dowodu na hierarchiczną niezgodność prakseologiczną norm). Formułowanie natomiast celowościowej oceny zaskarżonej regulacji pozostaje poza kognicją Trybunału jako sądu prawa.

Po drugie, Trybunał przyjął, że o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji świadczyć ma brak "powiązania zdolności podatkowej z przepisami odnoszącymi się do minimum egzystencji lub innymi określonymi wskaźnikami społeczno-ekonomicznymi". Wyrażam pogląd, że również i ten argument Trybunału nie dowodzi hierarchicznej niezgodności norm, a jedynie opisuje ewentualną niespójność między normami o tej samej mocy prawnej. Pozioma niezgodność norm w ramach jednego systemu prawnego, choć niepożądana konstytucyjnie, nie przesądza o pionowej niezgodności tych norm. Pierwsza lokuje się bowiem w sferze interpretacji prawa i powinna skłaniać do jego wykładni z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych. Brak powiązania przepisów prawa podatkowego z przepisami z zakresu zabezpieczenia społecznego, nie oznacza, że pierwsze z nich naruszają art. 2 lub art. 84 Konstytucji. Sytuacja taka mogłaby nastąpić m.in. w wypadku poziomej niespójności, która skutkuje niejednoznacznością aktu normatywnego naruszając wymóg poprawnej legislacji. W niniejszej sprawie nie podniesiono jednak takiego zarzutu.

Po trzecie, Trybunał podzielił pogląd wnioskodawcy, że "skarżona regulacja, w stosunku do osób, które uzyskują dochody nieprzekraczające granicy ubóstwa, jest nieracjonalna. Prowadzi do poszerzenia granic ubóstwa i do dalszego uzależniania tych osób od systemu pomocy społecznej". Abstrahując od konieczności przeprowadzenia pogłębionej analizy społeczno-ekonomicznej oraz badań empirycznych niezbędnych do sformułowania tego rodzaju tezy, należy zauważyć, że ewentualne stwierdzenie jakoby liczbowo określona kwota zmniejszająca podatek skutkowałą naruszeniem minimum egzystencjalnego nie mieści się w zakresie kontroli zaskarżonego przepisu z art. 2 i art. 84 Konstytucji (por. niżej pkt 4).

4. Wyrażam pogląd, że problem konstytucyjny związany z zaskarżonym przepisem sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy stałe i liczbowe określenie w ustawie kwoty zmniejszającej podatek stanowiło nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjne prawo do minimum życiowego.

Prawo to wywodzone jest w orzecznictwie konstytucyjnym z art. 30 Konstytucji. Odróżnia się wszakże dwa aspekty godności człowieka, mianowicie "godności jako wartości przyrodzonej i niezbywalnej oraz godności rozumianej jako «prawo osobistości», «obejmujące wartości życia psychicznego każdego człowieka oraz te wszystkie wartości, które określają podmiotową pozycję jednostki w społeczeństwie i które składają się, według powszechnej opinii, na szacunek należny każdej osobie». Godność w tym pierwszym znaczeniu człowiek zachowuje w każdych warunkach, natomiast godność rozumiana jako «prawo osobistości» może być w praktyce przedmiotem naruszenia - «może być «dotknięta» przez zachowania innych osób oraz regulacje prawne» (...) tak rozumiana godność jest utożsamiana z istnieniem «pewnego minimum materialnego, zapewniającego jednostce możliwość samodzielnego funkcjonowania w społeczeństwie oraz stworzenie każdemu człowiekowi szans na pełny rozwój osobowości w otaczającym go środowisku kulturowym i cywilizacyjnym»" (wyrok z 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24 i powołane tam orzecznictwo).

Wnioskodawca jednakże wzorcami kontroli uczynił art. 84 i art. 2 Konstytucji. Pierwszy nie nakłada na ustawodawcę żadnego wymogu materialnego odnośnie do treści ustawy podatkowej. Art. 2 Konstytucji, w zakresie w jakim wyraża zasadę sprawiedliwości społecznej, sam w sobie nie może stanowić wystarczającego wzorca kontroli w sprawie takiej jak niniejsza. Należy bowiem przypomnieć, że konstytucyjna formuła sprawiedliwości jest bardzo obszerna i obejmuje zarówno sprawiedliwość wyrównawczą, jak i dystrybutywną. Pojęcie sprawiedliwości jest ponadto konkretyzowane przez dalsze przepisy konstytucyjne, a sama zasada sprawiedliwości może być podstawą orzeczenia o niekonstytucyjności przepisu jedynie wyjątkowo, gdy prawodawca w sposób rażący naruszył wartości konstytucyjne. Przyjęcie przeciwnego rozumowania oznaczałoby przeniesienie na Trybunał Konstytucyjny ciężaru realizacji konstytucyjnych pozytywnych obowiązków prawodawczych.

Należało ponadto zauważyć, że ewentualne orzeczenie o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji z uwagi na naruszenie

minimum życiowego wymagałoby przeprowadzenia trójelementowego testu dozwolonych konstytucyjnie ograniczeń praw podmiotowych oraz udzielenia kolejno odpowiedzi na pytania o: przydatność, niezbędność oraz proporcjonalność sensu stricto zaskarżonej regulacji (por. wyrok o sygn. SK 20/12). Wnioskodawca nie przeprowadził jednak takiego dowodu, a w szczególności nie wykazał, że liczbowe i stałe określenie w ustawie kwoty zmniejszającej podatek nie jest niezbędne do ochrony konstytucyjnie określonych wartości, w tym nie jest niezbędne dla ochrony równowagi budżetowej, oraz stanowi najbardziej dolegliwe ograniczenie.

Trybunał nie może wyręczać wnioskodawcy w doborze argumentacji właściwej do podnoszonych wątpliwości lub - wychodząc poza granice określone we wniosku - całkowicie modyfikować wzorców kontroli. Art. 32 ust. 1 ustawy o TK znajdował już zastosowanie do wniosków Rzecznika Praw Obywatelskich. Niedochowanie wymogów formalnych wniosku przez RPO powinno stanowić przyczynę umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK (zob. np. postanowienia TK z 21 stycznia 2015 r., sygn. K 13/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 8 oraz z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4).

5. W moim przekonaniu, TK niezasadnie odstąpił od zasady powściągliwości sędziowskiej oraz domniemania konstytucyjności aktów normatywnych, po to by rozstrzygnąć sprawę, która lokuje się na granicy polityki podatkowej ustawodawcy. Zasady te, jak również reguła działania na wniosek i w granicach tegoż wniosku stoją na przeszkodzie w wyręczeniu przez Trybunał Konstytucyjny wnioskodawcy w doborze wzorców kontroli oraz ich uzasadnieniu.

Z tych względów złożyłem zdanie odrębne.

2015-10-26 • NSA • I FPS 2/15 • ORD: art. 54



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 26 października 2015 r.

I FPS 2/15

Przewodniczący: Sędzia NSA Adam Bącał. Sędziowie NSA: Marek Kołaczek (sprawozdawca), Bartosz Wojciechowski (współsprawozdawca), Małgorzata Niezgódka-Medek, Barbara Wasilewska, Krystyna Chustecka, Danuta Oleś.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 26 października 2015 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przedstawionego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 3 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 64/14, w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.): "Czy art. 54 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.; dalej powoływana jako O.p.) należy tak rozumieć, że w razie uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. należy - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - liczyć od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji, czy też termin ten należy od nowa liczyć od dnia zwrotu akt do organu pierwszej instancji w celu ponownego rozpoznania sprawy po uchyleniu poprzedniej decyzji."

podjął następującą uchwałę:

**Artykuł 54 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) należy tak rozumieć, że w razie uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej należy liczyć - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.**

### UZASADNIENIE

1. Postanowienie o przedstawieniu do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego.

1.1. Postanowieniem z dnia 3 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 64/14 Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., dalej powoływana również jako "p.p.s.a.") przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów tego Sądu zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy art. 54 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.; dalej powoływana jako O.p.) należy tak rozumieć, że w razie uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. należy - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - liczyć od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji, czy też termin ten należy od nowa liczyć od dnia zwrotu akt do organu pierwszej instancji w celu ponownego rozpoznania sprawy po uchyleniu poprzedniej decyzji."

Zagadnienie to wyłoniło się w toku rozpoznawania skargi kasacyjnej A. F. sp. z o.o. sp. komandytowo-akcyjna w M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 25 października 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 367/13 oddalającego skargę A. F. spółka komandytowo-akcyjna w M. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 15 maja 2013 r., wydane wobec spółki w przedmiocie zaliczenia zapłaty z dnia 23 marca 2012 r. na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za październik 2006 r., wraz z odsetkami za zwłokę.

2. Postępowanie przed Sądem pierwszej instancji.

2.1. Przedstawiając stan faktyczny sprawy Sąd pierwszej instancji podał, że Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w B. w dniu 15 lutego 2013 r. wydał postanowienie w sprawie zaliczenia spółce wpłaty z dnia 23 marca 2012 r. w wysokości 188.700 zł na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za październik 2006 r., w kwocie należności głównej 115.743,51 zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 72.956,49 zł.

2.2. Postanowieniem z dnia 15 maja 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy powyższe postanowienie Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego. Organ odwoławczy stwierdził, że spór w sprawie zaistniał na gruncie wykładni art. 54 § 1 pkt 7 O.p. Zauważył, że postępowanie podatkowe w sprawie rozliczenia spółce podatku od towarów i usług za październik 2006 r. zostało wszczęte w dniu 9 maja 2007 r. Decyzję organu pierwszej instancji z dnia 9 sierpnia 2007 r. doręczono w ostatnim dniu upływu 3-miesięcznego terminu, tj. dnia 9 sierpnia 2007 r. Za ww. czas prowadzenia postępowania podatkowego należało zdaniem organu naliczyć odsetki za zwłokę.

W związku z tym, że decyzja organu pierwszej instancji z dnia 9 sierpnia 2007 r. została uchylona wyrokiem Sądu z dnia 4 października 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 280/11, a ponowna decyzja organu pierwszej instancji została doręczona dnia 31 lipca 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej odniósł się do kwestii naliczenia odsetek za zwłokę za czas trwania kolejnego postępowania przed organem pierwszej instancji. W tym zakresie zwrócił uwagę na przepis art. 54 § 2 O.p. i podzielił stanowisko, że opóźnienie w wydaniu decyzji nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu załatwiającego sprawę. Wyjaśnił, że po uchyleniu i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, organ podatkowy pierwszej instancji prowadził postępowanie podatkowe sprawnie, bez zbędnej zwłoki.

Dyrektor Izby Skarbowej wyraził pogląd, że opóźnienie w wydaniu przez organ odwoławczy decyzji z dnia 28 listopada 2007 r. spowodowane było dołączeniem dopiero na etapie postępowania odwoławczego nowych dowodów oraz zarzutów, które nie były rozpatrywane przez organ pierwszej instancji. Tak więc opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu, a zatem należy naliczyć za ten okres odsetki za zwłokę.

Organ nie podzielił też stanowiska spółki, że okres nienaliczania odsetek obejmuje cały okres od wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia powtórnie wydanej decyzji organu pierwszej instancji. Stwierdził, że spowodowałoby to objęcie przerwą w naliczaniu odsetek również tych okresów, w których ustawodawca nie przewidział możliwości nienaliczania odsetek.

2.3. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia w całości. Zarzuciła mu naruszenie:

- art. 53 § 1 w zw. z art. 54 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 § 3 O.p., poprzez ich niezastosowanie do naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej spółki, a w konsekwencji błędne naliczenie odsetek, które nie powinny zostać naliczone za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego wobec spółki do dnia doręczenia jej decyzji organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;

- art. 54 § 2 O.p., poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że konieczność wyjaśnienia przez organ podatkowy stanu faktycznego sprawy oraz wykonywanie przez podatnika prawa do czynnego udziału w postępowaniu może być kwalifikowane, jako przyczynienie się do opóźnienia w wydaniu decyzji przez organ podatkowy, względnie jako przyczynę opóźnienia niezależną od organu, w związku z czym zasadne jest naliczenie odsetek za zwłokę również za okres wskazany w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., w sytuacji gdy decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;

- art. 121 § 1 O.p., poprzez nieuzasadnione przerzucenie na spółkę odpowiedzialności za opóźnienia w wydaniu decyzji.

2.3.1. W odpowiedzi na skargę organ podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniósł o oddalenie skargi.

2.4. Rozpoznając sprawę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi.

2.4.1. W pisemnych motywach wyroku Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w przypadku uchylenia decyzji - na mocy art. 54 § 3 O.p. - odsetek nie nalicza się, jeżeli w terminie 3 miesięcy od uchylenia decyzji i przekazania sprawy przez organ odwoławczy do ponownego rozpatrzenia nie została wydana i doręczona nowa decyzja w sprawie. Zauważył, że przepis art. 54 § 1 O.p. wprowadza kilka okresów przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę w zwykłym trybie postępowania podatkowego. Dokonując analizy ww. przepisów Sąd wywiódł, że w przypadku postępowania podatkowego obejmującego pierwszą i drugą instancję występują dwa okresy, w których ustawodawca w ogóle nie przewiduje przerw w naliczaniu odsetek - okres od dnia otrzymania decyzji pierwszoinstancyjnej przez podatnika do 14 dnia liczonego od otrzymania odwołania przez organ pierwszej instancji - art. 227 § 1 w zw. z art. 54 § 1 pkt 2 O.p. Drugi okres obejmuje termin, jaki ma organ drugiej instancji na załatwienie sprawy - art. 139 § 3 w zw. z art. 54 § 1 pkt 3 O.p. Są to okresy "odsetkowe" nawet w sytuacji opóźnienia w działaniu organów podatkowych na każdym etapie postępowania. W związku z powyższym przyjęcie, iż okres nienaliczania odsetek obejmuje cały okres od wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia powtórnie wydanej decyzji organu pierwszej, spowodowałoby objęcie przerwą w naliczaniu odsetek również tych okresów, w których ustawodawca nie przewidział możliwości nienaliczania odsetek.

Zdaniem Sądu, przy ustalaniu 3-miesięcznego terminu, o którym stanowi art. 54 § 1 pkt 7 O.p., nie można łączyć terminów prowadzenia postępowania przez organ pierwszej instancji od momentu jego wszczęcia do chwili wydania decyzji przez ten organ w sytuacji, gdy było kilka decyzji w wyniku ich uchylenia. Uchylenie decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia skutkuje tym, że terminy o których mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. liczone są na nowo i nie podlegają sumowaniu z dotychczasowymi terminami do wydania decyzji.

3. Skarga kasacyjna.

3.1. Powyższe orzeczenie Sądu pierwszej instancji zostało w całości zaskarżone skargą kasacyjną spółki, która zarzuciła mu naruszenie:

I. przepisów prawa materialnego, tj.:

A) naruszenie art. 53 § 1 w zw. z art. 54 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 § 3 O.p., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie w sprawie polegające na bezpodstawnej odmowie nienaliczenia odsetek za zwłokę za okres wskazany w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., tj. za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia spółce decyzji organu pierwszej instancji, mimo iż w stanie faktycznym niniejszej sprawy decyzja nie została doręczona spółce w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, a WSA wyrokiem z dnia 4 października 2011 r. uchylił decyzje organu I i II instancji, co w ocenie spółki stanowi podstawę do wyłączenia okresu trwania całego postępowania przed organem podatkowym I instancji, to jest od dnia wszczęcia postępowania do dnia doręczenia ostatecznej decyzji organu I instancji jako okresu bezodsetkowego w rozumieniu art. 54 § 1 pkt 7 O.p., co w konsekwencji naruszyło zasadę demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz prawa do obrony wyrażoną w art. 42 Konstytucji RP;

B) naruszenie art. 54 § 2 w zw. z art. 54 § 3 O.p., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie w sprawie polegające na bezpodstawnej odmowie nienaliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych spółki za okres wskazany w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. z uwagi na przyjęcie, że wniesienie przez spółkę nowych dowodów na etapie postępowania odwoławczego musiało skutkować wydłużeniem prowadzonego postępowania, a w konsekwencji przyjęcie, że opóźnienie w wydaniu decyzji w niniejszej sprawie powstało z przyczyn niezależnych od organu, podczas gdy złożenie przez skarżącego wniosków dowodowych wraz z odwołaniem stanowiło realizację uprawnień spółki wynikających z zasady czynnego udziału strony w prowadzonym postępowaniu wyrażonej w art. 123 § 1 w zw. z art. 188 oraz art. 229 O.p., która nie jest ograniczona żadnym terminem, a w efekcie bezpodstawne przyjęcie, że skarżący powinien liczyć się z konsekwencjami związanymi ze złożeniem wniosków dowodowych na tym etapie postępowania, mimo iż w stanie faktycznym niniejszej sprawy decyzja nie została doręczona spółce w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, co w konsekwencji naruszyło zasadę demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP oraz prawa do obrony wyrażoną w art. 42

II. naruszenie przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

C) naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) p.p.s.a., poprzez bezpodstawne oddalenie przez WSA skargi spółki w przedmiocie zaliczenia wpłaty z dnia 23 marca 2012 r. na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za październik 2006 r. wraz z odsetkami za zwłokę i nieuchylenie zaskarżonego postanowienia Dyrektora, pomimo że zaskarżone postanowienie zostało wydane z naruszeniem art. 121 § 1, art. 125 i art. 139 O.p. polegającym na bezpodstawnym przyjęciu, że w stanie faktycznym niniejszej sprawy opóźnienie w wydaniu decyzji powstało z przyczyn nienależnych od organu z powodu wniesienia przez spółkę nowych dowodów na etapie postępowania odwoławczego, a w konsekwencji bezpodstawne przyjęcie, że spółka powinna liczyć się z konsekwencjami związanymi ze złożeniem wniosków dowodowych na tym etapie postępowania w związku z czym zasadne jest naliczenie odsetek za zwłokę również za okres wskazany w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., pomimo że w niniejszej sprawie decyzja nie została doręczona spółce w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania wbrew dyrektywie wynikającej z art. 125 O.p. nakazującej organom podatkowym działać w sprawie wnikliwie i szybko oraz wbrew określonym w art. 139 O.p. terminom załatwienia sprawy przez organy podatkowe;

D) naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez niejasne oraz skrótowe uzasadnienie przez WSA zaskarżonego wyroku, a w szczególności niewyjaśnienie podstawy prawnej przyjęcia przez WSA, że w niniejszej sprawie opóźnienie w wydaniu decyzji powstało z przyczyn niezależnych od organu, a w konsekwencji w sprawie znajduje zastosowanie przepis art. 54 § 2 O.p., co skutkowało brakiem wyjaśnienia spółce przyczyn oddalenia skargi przez WSA.

4. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym rozpoznającym skargę kasacyjną.

4.1. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargę kasacyjną uznał, iż na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, dotyczące tego, czy art. 54 § 3 O.p. należy tak rozumieć, że w razie uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., należy - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - liczyć od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji, czy też termin ten należy od nowa liczyć od dnia zwrotu akt do organu pierwszej instancji w celu ponownego rozpoznania sprawy po uchyleniu poprzedniej decyzji.

4.2. Pojawienie się powyższego problemu spowodowało przedstawienie do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego.

4.2.1. Uzasadniając swój wniosek Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że na tle spornego zagadnienia orzecznictwo sądów administracyjnych nie jest jednolite. Po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. normy art. 54 § 3 O.p. stanowiącej, że "przepisy § 1 pkt 2, 3 i 7 stosuje się również w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji" sądy administracyjne wyrażały pogląd, że przy uchyleniu decyzji i przekazywaniu spraw do ponownego rozpatrzenia, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 3 O.p., należy liczyć sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji.

Takie stanowisko zostało wyrażone w wyroku WSA w Białymstoku z 18 lutego 2004 r. (sygn. akt SA/Bk 1038/03, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), w którym stwierdzono, że analiza art. 54 § 1 pkt 7 oraz art. 54 § 2 i 3 O.p. wskazuje, iż ich wprowadzenie, miało na celu przeciwdziałanie przedłużaniu się prowadzonych postępowań przez organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe w sprawach określania zobowiązań podatkowych (instrument dyscyplinujący). Zamiarem ustawodawcy było zatem, w znaczeniu zastosowania instrumentu fiskalnego, odciążenie podatnika od płacenia podatkowych odsetek za zwłokę, a tym samym brak możliwości uzyskiwania w związku z niezawinionym przez stronę przedłużaniem się postępowania, dochodów przez określone związki publicznoprawne (np. Skarbu Państwa, gminy, powiaty czy województwa). Zasada ta stosownie do art. 54 § 3 O.p., w brzmieniu nadanym przez ustawodawcę od 1 stycznia 2003 r., obowiązuje także wówczas gdy okres załatwiania tej samej sprawy w razie uchylenia decyzji i przekazania jej do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji (po zsumowaniu czasookresów trwania postępowania przed organem I instancji), liczony od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu I instancji - przekroczył 3 miesiące. Wówczas także za cały okres prowadzenia tego postępowania podatkowego nie nalicza się odsetek za zwłokę. Celem tej regulacji było przeciwdziałanie stosowaniu nadmiernej instytucji "kasacji" przez organy drugiej instancji, a tym samym doprowadzanie do podejmowania przez organy odwoławcze rozstrzygnięć co do istoty, czyli stosowania kwintesencji konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego.

4.2.2. Stanowisko to podzielił WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r. (sygn. akt I SA/Łd 1322/08, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), który stwierdzając, że w myśl z art. 54 § 1 O.p. odsetek za zwłokę nie nalicza się m.in. za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania (pkt 7), zgodził się z poglądem wyrażonym w ww. wyroku WSA w Białymstoku, że w sytuacji tej mieści się również niedotrzymanie odpowiednich terminów wskutek uchylenia decyzji organu pierwszej instancji. Odsetki za zwłokę nie powinny być naliczane za okres, w którym organom podatkowym przypisać można naruszenie przepisów proceduralnych bądź inne nieprawidłowości.

4.2.3. Całkiem jednak odmienny pogląd wyrażony został w wyroku NSA z dnia 24 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 383/11, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), w którym stwierdzono, że uchylenie decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia skutkuje tym, że terminy o których mowa w art. 54 § 1 pkt 2, pkt 3 i pkt 7 O.p. liczone są na nowo i nie podlegają sumowaniu z dotychczasowymi.

4.2.4. Analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 13 marca 2013 r. (sygn. akt I FSK 394/12, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) wyrażając tezę, że z wykładni art. 54 § 3 O.p. wynika, że okresy, w których organ podatkowy naruszył terminy wskazane w art. 54 § 1 pkt 2, 3 i 7 O.p. zlicza się.

W sprawie tej, podobnie jak w niniejszej, kasator wyrażał zdanie, że art. 54 § 1 pkt 7 O.p. należy interpretować w ten sposób, że termin 3 miesięcy należy liczyć od dnia wszczęcia postępowania do doręczenia ostatniej w sprawie decyzji organu pierwszej instancji. Odmiennie stanowisko w tym zakresie zajmował organ egzekucyjny, który uważał, że termin z art. 54 § 1

pkt 7 O.p. należy liczyć każdorazowo po każdym uchyleniu zaskarżonej decyzji. Stanowisko to zaakceptował organ odwoławczy, a także w toku kontroli legalności sąd pierwszej instancji.

W ocenie rozpatrującego tamtą sprawę Naczelnego Sądu Administracyjnego, wbrew argumentom zawartym w skardze kasacyjnej, wykładnia dokonana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny była prawidłowa. Sąd stwierdził, że zastosowanie w procesie interpretacji wszystkich dyrektyw wykładni doprowadzają do wniosków zaprezentowanych w zaskarżonym wyroku.

4.2.5. Przyjęcie jednak tego stanowiska, według NSA przedstawiającego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, w sposób istotny zmienia brzmienie normy art. 54 § 1 pkt 7 O.p., gdyż oznacza, że po uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania, odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres - nie jak stanowi ten przepis - "od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania", lecz od *expressis verbis* nieokreślonego dnia, przyjmując w praktyce, że od dnia zwrotu akt do organu pierwszej instancji w celu ponownego rozpoznania sprawy po uchyleniu poprzedniej decyzji do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia - nie wszczęcia postępowania jak stanowi przepis - lecz od, znowu nieokreślonego ustawowo, dnia zwrotu akt do organu pierwszej instancji. Jak zatem z tego wynika, taka wykładnia art. 54 § 3 O.p. w zw. z art. 54 § 1 pkt 7 O.p. nie tylko odbiega gramatycznie od brzmienia ww. norm, lecz także ma istotne przełożenie na praktyczny wymiar omawianej instytucji, w sposób niekorzystny dla podatników zawężający stosowanie normy art. 54 § 1 pkt 7 O.p. po uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji w celu ponownego rozpoznania sprawy, które to uchylenie niewątpliwie jest efektem wadliwie przeprowadzonego postępowania przez ten organ (lub wadliwości samego aktu administracyjnego).

4.3. Powyższe wyroki NSA - z dnia 24 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 383/11) oraz z dnia 13 marca 2013 r. (sygn. akt I FSK 394/12) - mają obecnie dominujący wpływ na orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych (por. np. wyrok WSA w Gliwicach z 2 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/GL 1723, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

4.3.1. Warto zatem było, według składu NSA przedstawiającego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, zwrócić uwagę na etiologię normy art. 54 § 3 O.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

Mianowicie w stanie prawnym, w którym norma ta jeszcze nie obowiązywała (na tle art. 54 § 1 pkt 3 O.p. w brzmieniu do 31 grudnia 2002 r.), w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego OZ w Katowicach (do dnia 31 grudnia 2003 r.) z dnia 6 listopada 2002 r. (sygn. akt I SA/Ka 1317/01) orzeczono, że nie ma podstaw do różnicowania, w zakresie określenia wysokości odsetek za zwłokę, należnych od zaległości podatkowej, sytuacji tych podmiotów, w stosunku do których postępowanie odwoławcze zakończone zostało pierwszą decyzją odwoławczą, od sytuacji tych podatników, wobec których postępowanie to zakończyło się po dwukrotnym lub nawet wielokrotnym uchylaniu decyzji przez organ odwoławczy. Skoro bowiem decyzje organów pierwszej instancji były wadliwe i wymagały wydania decyzji kasacyjnej, to długotrwałość postępowania podatkowego z reguły w tych przypadkach wynikała z niewłaściwego działania organów podatkowych, nie powinna zatem pogarszać sytuacji podatnika (LEX nr 105033).

4.3.2. Na powyższe stwierdzenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, prezentujące odmienne zapatrywania na instytucję nienaliczania odsetek za zwłokę w stosunku do późniejszego uzasadnienia wyroku NSA z dnia 13 marca 2013 r. (sygn. akt I FSK 394/12), nakłada się wchodząca w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. nowelizacja ustawy Ordynacja podatkowa, na podstawie której zaczęły obowiązywać m.in. art. 54 § 1 pkt 2, 3 i 7 oraz art. 54 § 3 O.p. (ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387)).

W rządowym uzasadnieniu projektu tej ustawy (druk sejmowy nr 414 z dnia 18 kwietnia 2002 r.), w zakresie potrzeby wprowadzenia regulacji art. 54 § 3 O.p. stwierdzono lakonicznie, że: "Zgodnie z orzecznictwem NSA okresy przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę powinny być nadal uwzględniane w razie kasacji lub unieważnienia decyzji - art. 54 § 3".

4.3.3. To oszczędne w treści sformułowanie, w kontekście np. powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego OZ w Katowicach (do dnia 31 grudnia 2003 r.) z dnia 6 listopada 2002 r. (sygn. akt I SA/Ka 1317/01) wskazywałoby - zwłaszcza poprzez użycie słowa "nadal" - raczej na taką wykładnię art. 54 § 3 w zw. z art. 54 § 1 pkt 7 O.p., zgodnie z którą w razie uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., należałoby liczyć od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji, czyli sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji. Taka wykładnia odpowiadałaby nie tylko gramatycznemu brzmieniu tych norm, lecz także rzeczywiście stanowiłaby gwarancję nie tylko szybkiego, lecz także zgodnego z przepisami prawa rozpatrywania spraw podatkowych, podczas gdy przy wykładni prezentowanej, np. w wyrokach NSA z dnia 24 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 383/11) oraz z dnia 13 marca 2013 r. (sygn. akt I FSK 394/12), przewlekłość postępowania podatkowego spowodowana wadliwością prowadzonego postępowania, skutkująca kasacją orzeczenia organu pierwszej instancji, obciąża skutkami podatnika w postaci naliczania odsetek z tytułu ewentualnie, ostatecznie stwierdzonej po jego stronie zaległości podatkowej. Inaczej mówiąc - za niezgodnie z prawem prowadzenie postępowania podatkowego przez organ, a w konsekwencji przewlekłość postępowania w następstwie konieczności jego ponownego przeprowadzenia, skutki w zakresie odsetek za zwłokę od stwierdzonej następnie zaległości podatkowej, zostają przerzucone na podatnika (stronę postępowania).

4.4. Mając na uwadze powyższe, zwłaszcza rozbieżne na tle spornego zagadnienia orzecznictwo oraz ostatnimi czasy dominującą jego wykładnię bazującą na wykładni systemowej wewnętrznej, odstępującej od brzmienia art. 54 § 1 pkt 7 O.p. i przenoszącej skutki uchybień procesowych organu w zakresie odsetek za zaległości podatkowe na podatnika, zasadnym było, według Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego skargę kasacyjną spółki, przedstawienie do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniającego się na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości.

## 5. Stanowisko Prokuratora i pozostałych stron.

5.1. Prokurator Generalny w piśmie z dnia 15 października 2015 r., nr PG IV AD 31/15 wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy tak rozumieć, że w razie uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. należy - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - liczyć od dnia wszczęcia postępowania

podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.

Zauważył, że mimo, iż w doktrynie jak i orzecznictwie akcentuje się fakt prymatu wykładni językowej, to jednocześnie przyjmuje się, że nawet w sytuacji gdy wyniki wykładni językowej prowadzą do rezultatów jednoznacznych, odstępienie od nich jest możliwe, a niekiedy wręcz konieczne, w sytuacji gdy sens językowy jest ewidentnie sprzeczny z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi lub też wykładnia ta prowadzi do rozstrzygnięcia, które w świetle powszechnie akceptowanych wartości musi być uznane za rażąco niesłuszne, niesprawiedliwe, nieracjonalne lub niweczące ratio legis interpretowanego przepisu albo prowadzi do absurdalnych, sprzecznych z logiką rezultatów (L. Morawski - Zasady wykładni prawa, Toruń 2010 r., s 87; B. Brzeziński - Podstawy wykładni prawa podatkowego, ODDK Gdańsk 2008 r., s. 62 - 63).

Dekodując normę prawną zawartą w art. 54 § 1 pkt 7 O.p., Prokurator Generalny stwierdził, iż ramy czasowe zawarte w tym przepisie są czytelne i łatwe do ustalenia. Datą początkową jest data wszczęcia postępowania podatkowego. Jest ona sprecyzowana w art. 165 O.p. odrębnie dla postępowania wszczętego z urzędu (§ 4 - dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania) i odrębnie dla wszczętego na żądanie strony (§ 3 - dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu). Datą końcową jest dzień, w którym skutecznie doręczono decyzję organu pierwszej instancji (art. 144-160 O.p.). Uzupełniając dodał, że nawet w sytuacji gdy decyzja była skarżona i w rezultacie rozpoznania zażalenia uchylona (nawet wielokrotnie), a sprawę przekazano do ponownego rozpoznania to ciągle mamy do czynienia z tym samym postępowaniem podatkowym. Teza ta przemawia za twierdzeniem, że 3-miesięczny termin, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. stanowić powinien sumę czasookresów trwania postępowania pierwszoinstancyjnego, w sytuacji gdy decyzja została uchylona a sprawę przekazano do ponownego rozpoznania.

Prokurator zwrócił również uwagę na ratio legis art. 54 § 1 pkt 7 O.p., którym jego zdaniem był zamiar zdyscyplinowania organów podatkowych, tak jak chodzi o szybkość załatwiania spraw, jak i jakość rozstrzygnięć. Oba te czynniki są ze sobą, tyle ściśle powiązane, w kontekście art. 54 § 1 pkt 7 O.p., że tylko wydanie w terminie do 3 miesięcy decyzji merytorycznie poprawnej pozwala na naliczanie odsetek za zwłokę.

5.2. W piśmie z dnia 15 października 2015 r., zastępujący spółkę pełnomocnik również wniósł o podjęcie uchwały, że art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy tak rozumieć, że w razie uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 O.p. należy - sumując czasookresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - liczyć od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.

## **6. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, podejmując uchwałę zważył, co następuje:**

6.1. Analiza uzasadnienia postanowienia, wydanego na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., prowadzi do wniosku, że w sprawie wyłoniło się zagadnienie prawne, którego wyjaśnienie sprawia znaczne trudności. Kontrowersje te znajdują odzwierciedlenie w rozbieżnym orzecznictwie sądownoadministracyjnym, polegającym na funkcjonowaniu wykluczających się sposobów rozumienia art. 54 § 3 w zw. z art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej. Treść art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej budzi o tyle wątpliwości, że odczytując ten przepis literalnie, nie można rozstrzygnąć, czy wraz z wydaniem decyzji kasatoryjnej i przekazaniem akt sprawy organowi pierwszej instancji termin, o którym jest mowa w art. 54 § 1 pkt 7 tej ustawy rozpoczyna swój bieg na nowo, czy też czas trwania postępowania przed organem pierwszej instancji sumuje się.

6.2. W myśl art. 54 § 1 pkt 7 O.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. U podstaw takiego uregulowania leży zasada szybkości postępowania, a więc przepis ten ma na celu zmobilizowanie organu pierwszej instancji do sprawnego przeprowadzenia postępowania podatkowego. Należy przypomnieć, że NSA w wyroku z 24 maja 2011 r. (sygn. akt II FSK 383/11, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) zaakceptował stanowisko, zgodnie z którym niedopuszczalne jest odmienne traktowanie każdego z przypadków wymienionych w art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej. Wskazano tutaj, że art. 54 § 1 pkt 2 stanowi, iż nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, z kolei w pkt 3 jest mowa o nienaliczaniu odsetek za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej. Sąd pierwszej instancji, którego stanowisko zostało zaaprobowane przez NSA, argumentował dalej, że uchylenie decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia skutkuje tym, że terminy, o których mowa w pkt 2 i 3 § 1 liczone są na nowo, a nie następuje sumowanie dotychczasowych z nowymi.

Podobnie w wyroku z dnia 13 marca 2013 r. (sygn. akt I FSK 394/12, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) NSA przyjął, że z wykładni art. 54 § 3 O.p. wynika, iż po uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia lub stwierdzeniu nieważności art. 54 § 1 pkt 2 i 3 O.p. stosuje się tylko wtedy, gdy ponownie naruszone są terminy określone w tych przepisach. Innymi słowy, "odesłania zawartego w art. 54 § 3 O.p. nie możemy analizować bez odniesienia się do całej treści tej normy prawnej. Niedopuszczalne jest bowiem odmienne odczytywanie odesłania do punktu 2 i 3 a inne do punktu 7. Stąd też z wykładni art. 54 § 3 O.p. wynika, że okresy, w których organ podatkowy naruszył terminy wskazane w art. 54 § 1 pkt 2, 3 i 7 O.p. zlicza się. Nie wywołują one natomiast takich skutków, że uchybienie któregoś z nich powoduje, że nie nalicza się odsetek za zwłokę już do zakończenia postępowania podatkowego".

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów nie akceptuje powyższego poglądu.

6.3. Wątpliwości towarzyszących zastosowaniu powyższych przepisów nie da się usunąć bez przybliżenia dwóch zasadniczych kwestii, a mianowicie momentu, w jakim zostaje wszczęte postępowanie podatkowe oraz przesłanek od których zależy, czy decyzja organu pierwszej instancji została skutecznie doręczona. Na tych dwóch zagadnieniach opiera się bowiem konstrukcja ograniczająca okres, w którym naliczane są odsetki za zwłokę w zapłacie podatku, opisana w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej.

Rozumienie zwrotu "dzień wszczęcia postępowania podatkowego", którym posłużono się w przywołanym przepisie należy interpretować mając na uwadze treść art. 165 Ordynacji podatkowej. W jego świetle wszczęcie postępowania następuje zasadniczo wraz z doręczeniem stronie postanowienia w tym przedmiocie albo doręczeniem żądania strony organowi (por.

szerzej R. Hauser (w:), S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka - Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 734-735). Ordynacja podatkowa nie przewiduje natomiast konieczności wydania kolejnego postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego bądź też złożenia nowego żądania przez stronę w przypadku uchylenia decyzji organu pierwszej instancji na podstawie art. 233 § 2 tej ustawy.

Wykładnia systemowa wewnętrzna, wsparta jedną z podstawowych dyrektyw wykładni językowej jaką jest zakaz wykładni homonimicznej, prowadzi zatem do wniosku, że uchylenie decyzji w drodze kontroli instancyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia nie wszczyna nowego postępowania. Jeżeli bowiem Ordynacja podatkowa przewiduje, że sprawę załatwia się w formie decyzji, postępowanie trwa do czasu jej wydania. Pamiętać należy, że wydanie decyzji kończy postępowanie jedynie w danej instancji, a całe postępowanie trwa dotąd, dopóki strona nie wyczerpie środków zaskarżenia i nie zostanie wydana decyzja ostateczna (art. 126 i art. 207 Ordynacji podatkowej). W tym kontekście wykładnia systemowo-strukturalna pełni rolę uzupełniającą, dookreślającą niejasne znaczenie interpretowanego przepisu. Dlatego też stosując wykładnię systemową ustala się znaczenie przepisu ze względu na system prawa do którego on należy. Trzeba więc interpretować konkretny przepis, zawsze mając na względzie powiązanie, w jakim pozostaje on z innymi przepisami prawnymi (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1017/07, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

6.4. Mając na uwadze poczynione wywody oraz to, że uchylenie decyzji skutkuje wyeliminowaniem jej z obrotu prawnego, a co za tym idzie nie wywołuje ona przewidzianych skutków prawnych, art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy rozumieć w ten sposób, że trzymiesięczny termin, o którym jest mowa w art. 54 § 1 pkt 7 tej ustawy, nie rozpoczyna swojego biegu na nowo wraz z doręczeniem organowi pierwszej instancji akt sprawy w celu ponownego rozpatrzenia sprawy. W konsekwencji tego odsetki za zwłokę nalicza się tylko za okres liczony od daty wszczęcia postępowania (w rozumieniu art. 165 Ordynacji podatkowej) do dnia doręczenia takiej decyzji, która w toku kontroli instancyjnej nie została uchylona i została doręczona we wskazanym terminie trzech miesięcy.

6.5. Przedstawiona powyżej interpretacja art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej znajduje oparcie nie tylko wykładni językowej i systemowej, ale również w wykładni funkcjonalnej, dzięki której nabiera ona prakseologicznej spójności.

Ratio legis art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej jest ochrona podatnika przed przedłużającym się rozpoznaniem sprawy co do jej meritum. Wprawdzie odsetki za zwłokę naliczane są z uwagi na upływ terminu zapłaty podatku, którego nie dochowano na skutek błędnego działania samego podatnika, a obowiązek ich naliczania ma charakter obiektywny i bezwzględny, to podatnik może oczekiwać, że z treści decyzji dowie się, czy obowiązek podatkowy powstał, a jeżeli tak, w jaki sposób kształtuje się zobowiązanie podatkowe i jaki jest zakres jego odpowiedzialności za zwłokę w jego uiszczeniu. Przedłużające się postępowanie stoi temu na przeszkodzie. Przepis ten służy równocześnie dyscyplinowaniu organów podatkowych, urzeczywistniając zasadę szybkości postępowania (art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej).

Przed wszystkim jednak, jako wyjątek od zasady wyrażonej w art. 53 Ordynacji podatkowej, przepis ten wyklucza przenoszenie negatywnych konsekwencji wydania wadliwej decyzji przez organ pierwszej instancji na podatnika.

Należy bowiem mieć na uwadze to, że racją wydania decyzji kasatoryjnej jest tak dalece idąca ułomność postępowania prowadzonego przez organ pierwszej instancji, że wydanie rozstrzygnięcia merytorycznego wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub części. Przy czym - jak już wcześniej wyjaśniono - przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia nie wszczyna nowego postępowania.

Przyjęcie zatem tezy interpretacyjnej, zgodnie z którą okresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji nie sumują się, prowadziłyby do sprzecznego z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polski różnicowania sytuacji podmiotów, wobec których postępowanie zakończyło się wraz z wydaniem przez organ odwoławczy decyzji ostatecznej, utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji względem tych, wobec których koniecznym okazało się wydanie decyzji kasatoryjnej.

6.6. Naczelný Sąd Administracyjny nie znalazł żadnych istotnych względów, które przemawiać miałyby za odmiennym traktowaniem tych dwóch normatywnych opisów stanu faktycznego i różnicowanie z tego powodu dwóch kategorii adresatów na tle art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej. Znajdują się oni wprawdzie w różnych sytuacjach procesowych, niemniej jednak wykładnia funkcjonalna tegoż przepisu wskazuje, że różnica ta nie jest istotna z punktu widzenia ratio legis omawianej regulacji.

6.7. Podsumowując, art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej należy tak rozumieć, że w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, termin 3-miesięczny, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej należy liczyć - sumując czasokresy trwania postępowania przed organem pierwszej instancji - od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia ponownej decyzji organu pierwszej instancji.



2015-10-26 • NSA • I FPS 3/15 • VAT: art. 89a



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 26 października 2015 r.

I FPS 3/15

Przewodniczący: sędzia NSA Adam Bącal (współsprawozdawca). Sędziowie NSA: Marek Kołaczek, Sylwester Marciniak (sprawozdawca), Barbara Wasilewska, Roman Wiatrowski, Bartosz Wojciechowski, Janusz Zubrzycki.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej syndyka masy upadłościowej K.B.B. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 sierpnia 2013 r. w sprawie ze skargi syndyka masy upadłościowej K.B.B. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 25 marca 2013 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za sierpień 2010 r., po rozpoznaniu z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Marii Ziniewicz na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 10 marca 2015 r. sygn. akt I FSK 28/15 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz art. 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 10 marca 2015 r., I FSK 28/14 Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, które wyłoniło się podczas rozpoznawania skargi kasacyjnej syndyka masy upadłości K.B.B. sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w P. (dalej: spółka lub skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (dalej: Sąd I instancji) z 6 sierpnia 2013 r., I SA/Wr 671/13.

Z przedstawionego przez Sąd I instancji stanu sprawy wynikało, że decyzją z 28 grudnia 2012 r. Naczelnik D. Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (dalej: organ I instancji) dokonał wobec spółki rozliczenia w podatku od towarów i usług w kwocie innej, niż uczyniła to w złożonej deklaracji podatkowej. Spółka w objętym decyzją okresie rozliczeniowym nie pomniejszyła bowiem kwot podatku naliczonego z faktur dokumentujących transakcje, z tytułu których nie wywiązała się ze zobowiązań płatniczych wobec kontrahentów. Organ podał, że wierzyciele spółki podjęli czynności zmierzające do skorygowania podatku należnego wynikającego z nieopłaconych przez spółkę faktur, stosownie do art. 89a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: ustawa o VAT), powiadamiając o tym spółkę.

W odwołaniu od tej decyzji skarżąca podniosła, że jej status jako podmiotu znajdującego się w upadłości wykluczał działanie w trybie art. 89a ustawy o VAT.

Rozstrzygnięcie organu I instancji utrzymał w mocy zaskarżoną decyzją z 25 marca 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ odwoławczy), podnosząc, że upadłość dłużnika nie wyklucza możliwości zastosowania art. 89a ustawy o VAT. Z literalnej wykładni tego przepisu, jak i art. 89b tej ustawy wynikało, że ustawodawca wyłączył możliwość stosowania powołanych regulacji jedynie w odniesieniu do wierzytelności, które powstały po dacie ogłoszenia upadłości dłużnika, a tak w tym przypadku nie było. Wynikający z art. 89a ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT warunek, aby nabywca (dłużnik) nie znajdował się w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, należało, w ocenie organu, odnosić wyłącznie do daty dostawy towaru lub świadczenia usługi. W momencie dokonania samej korekty istotne było jedynie, aby obie strony transakcji (wierzyciel i dłużnik) były czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług.

W skardze do Sądu I instancji skarżąca nie negowała ustaleń faktycznych sprawy, nie zgadzała się natomiast ze stanowiskiem, że status upadłego nie wyklucza korekty podatku naliczonego. Zwracała uwagę, że przyjęte przez organy rozliczenie skutkuje zmianą kategorii wierzytelności na liście. Takie działanie narusza jej zdaniem art. 342 i art. 254 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1361 ze zm., dalej: Prawo upadłościowe), gdyż w polskim systemie prawnym obowiązuje zasada prymatu prawa upadłościowego w zakresie obowiązków zgłoszenia wierzytelności na listę.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie i podtrzymał stanowisko zajęte w decyzji.

Sąd I instancji stwierdził, że istota sprawy sprowadza się do oceny zgodności z prawem postępowania organów podatkowych, podjętego w trybie art. 89b ustawy o VAT, i skorygowania podatku naliczonego, którego spółka nie opłaciła, podobnie jak należności wynikających z faktur zawierających podatek od towarów i usług. Przy czym w czasie, do którego odnosi się

działanie organów, spółka znajdowała się w upadłości likwidacyjnej. W opinii skarżącej fakt ogłoszenia upadłości względem spółki wyklucza możliwość skorygowania jej rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług z uwagi na prymat prawa upadłościowego w stosunku do regulacji podatkowej, Sąd jednak uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Sąd podniósł, że wykładnia literalna art. 89a oraz art. 89b ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym w sprawie, wspierana wykładnią historyczną, dokonana przez organy podatkowe, nie budzi zastrzeżeń, a jej prawidłowość potwierdza także liczne orzecznictwo sądów administracyjnych. Sąd podzielił zatem pogląd, że wynikająca z art. 89a ustawy o VAT tzw. ulga za długi, umożliwiająca wierzycielowi korektę podatku należnego w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności, była w 2010 r. ograniczona jedynie w sytuacji, gdy dłużnik pozostawał w stanie upadłości w chwili dostawy towaru lub świadczenia usługi. Sąd podkreślił, że gdyby wolą ustawodawcy było, aby ogłoszenie upadłości wykluczało możliwość dokonania omawianej korekty, to zostałyby to wprost wskazane w treści przepisów regulujących zasady rozliczania podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności. Tymczasem ustawa w dacie, w której wierzyciel dokonywał korekty, nie przewidywała takiego zastrzeżenia. W momencie skorzystania z przedmiotowej ulgi dłużnik i wierzyciel musieli jedynie być zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni (art. 89a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT).

Sąd wskazał, że dopiero od 1 stycznia 2013 r., mocą art. 11 pkt 8 lit. b/ tiret drugie ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 2012 r. poz. 1342, dalej: ustawa o redukcji), do ustawy o VAT wprowadzono wymaganie, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Jednakże na mocy art. 23 ustawy o redukcji do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy (tj. przed 1 stycznia 2013 r.) stosuje się przepisy art. 89a i art. 89b ustawy o VAT w brzmieniu dotychczasowym (wyjątek od tej zasady, wskazany w ust. 2, nie znajdował zastosowania w niespornym stanie faktycznym sprawy).

Sąd podkreślił, że z uzasadnienia projektu ustawy o redukcji, nowelizującej m.in. ustawę o VAT, wynikało, iż "celem zabezpieczenia interesów budżetu państwa konieczne jest wprowadzenie dodatkowego warunku dokonania korekty. Mianowicie na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której ma być dokonana korekta, dłużnik nie może pozostawać w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji." To stanowisko potwierdza, że przed dniem wejścia w życie tej nowelizacji warunek ten nie był przewidziany w ustawie. Sąd dodał, że także w Prawie upadłościowym brak było regulacji, która wyłączałaby zastosowanie art. 89a czy art. 89b ustawy o VAT lub z którą przepisy te byłyby sprzeczne. Zdaniem Sądu, nie stanowiły takich norm - powoływane w skardze - art. 254 i art. 342 Prawa upadłościowego, nie dotyczyły one bowiem spornych kwestii ani też nie podwazyły i nie wykluczały działań podjętych w trybie ustawy o VAT.

Na powyższe orzeczenie skarżąca, działająca za pośrednictwem pełnomocnika - radcy prawnego - złożyła skargę kasacyjną, w której wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Jako podstawę kasacyjną, stosownie do art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.), wskazała:

- niewłaściwe zastosowanie art. 89a ust. 1, 1a, 2 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 lit. b/, art. 89b ust. 1 ustawy o VAT przez przyjęcie, że w okresie upadłości dopuszczalne jest dokonywanie korekt przewidzianych w tych przepisach wobec podatnika będącego w upadłości i w stosunku do wierzytelności, które zostały przez tego podatnika zgłoszone na listę wierzytelności i na niej umieszczone w trybie art. 239 i art. 245 Prawa upadłościowego;

- błędną wykładnię art. 342 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 254 ust. 1 Prawa upadłościowego przez przyjęcie, że nie stanowią one przepisów szczególnych wobec art. 89a ust. 1, 1a i 2 pkt 3 lit. b /, art. 89b ust. 1 ustawy o VAT i nie wyłączają prawa dokonywania korekt podatku od towarów i usług, przewidzianych w tych artykułach ustawy o VAT, z powodu nieuprawnionych zmian kategorii zaspokajania wierzycieli upadłego i masy upadłości.

W uzasadnieniu skarżąca podkreśliła, że w tej sprawie istotne jest dokonanie oceny, która z regulacji prawnych powinna odgrywać wiodącą rolę w systemie prawnym - prawo podatkowe czy też prawo upadłościowe. Przy czym rozwiązanie tej kwestii nie powinno wynikać z gramatycznej treści przepisów, ale z analizy skutków przyjęcia prymatu jednych rozwiązań nad drugimi, na gruncie pryncypiów leżących u podstaw kolejności zaspokajania dłużników upadłego i masy upadłości. Odrzucenie prymatu zasad wyprowadzonych ze wskazanych w podstawach kasacyjnych przepisów Prawa upadłościowego i dopuszczenie prawa do korekt, o których mowa w art. 89a i art. 89b ustawy o VAT, w stosunku do wierzytelności opisanych listą wierzytelności, naruszy ustaloną kolejność zaspokajania wierzycieli i de facto istotę postępowania upadłościowego.

Organ odwoławczy nie skorzystał z prawa do wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Zdaniem składu orzekającego w rozpoznawanej sprawie pojawiły się poważne wątpliwości interpretacyjne co do warunków dokonania korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności w stanie prawnym obowiązującym w sprawie, które znajdują odzwierciedlenie w rozbieżnym orzecznictwie składów zwykłych Naczelnego Sądu Administracyjnego. W związku z tym wystąpiła potrzeba skierowania następującego zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: "Czy w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz art. 89b ustawy o VAT uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji?"

W uzasadnieniu postanowienia Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z niespornych okoliczności faktycznych sprawy wynika, iż dokonane przez wierzycieli spółki korekty kwot podatku należnego dotyczyły faktur ujętych przez spółkę w rozliczeniu za sierpień 2010 r. W czasie przeprowadzania czynności opodatkowanych, udokumentowanych tymi fakturami, spółka była podatnikiem VAT czynnym i nie była objęta postępowaniem upadłościowym lub likwidacją. Taki status posiadała natomiast w czasie złożenia przez jej kontrahentów faktur korygujących.

W obowiązującym do końca 2012 r. stanie prawnym art. 89a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT stanowił, że jednym z warunków umożliwiających dokonanie korekty podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, było, aby dostawa towaru lub świadczenie

usług zostały dokonane na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Z literalnego brzmienia art. 89a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT ani też z innych warunków określonych w tym artykule nie wynikało natomiast, aby taki wymóg, dotyczący objęcia nabywcą postępowaniem upadłościowym lub likwidacją, musiał być spełniony w chwili składania korekty przez wierzyciela. Natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2013 r. taki warunek został wprowadzony. W art. 89a ust. 2 w pkt 3 ustawy o VAT, na mocy art. 11 pkt 8 lit. b/ tiret drugie ustawy o redukcji, została bowiem dodana nowa lit. b/, z której wynika, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Ponadto, dokonując w ustawie o redukcji m.in. tej zmiany ustawy o VAT, ustawodawca zamieścił w art. 23 przepis przejściowy, z którego wynika, że do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (tj. ustawy o redukcji) stosuje się przepisy art. 89a i art. 89b ustawy zmienianej w art. 11 (tj. ustawy o VAT) w brzmieniu dotychczasowym, z zastrzeżeniem ust. 2 (który w rozpatrywanej sprawie nie miał zastosowania). Na ten przepis przejściowy, jak również na jego uzasadnienie zawarte w projekcie ustawy o redukcji, powołał się w motywach zaskarżonego wyroku Sąd I instancji, aby podkreślić, że uzupełnienie zakresu warunków wynikających z art. 89a ust. 2 ustawy o VAT, które weszło w życie 1 stycznia 2013 r., zmieniło obowiązujący stan prawny, a nie jedynie usunęło wątpliwości interpretacyjne co do zakresu pierwszeństwa prawa podatkowego czy upadłościowego.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że nie budzi wątpliwości, iż po wejściu w życie wskazanej zmiany art. 89a ust. 2 ustawy o VAT ustawodawca przesądził o primacie rozwiązań zawartych w Prawie upadłościowym w stosunku do ustawy o VAT i wykluczył możliwość ingerowania w kolejność zaspokajania dłużników upadłego i masę upadłości poprzez dokonywanie korekt podatku należnego u wierzycieli z tytułu tzw. złych długów. Powstaje jednak pytanie, czy można przyjąć, że ta systemowa zasada obowiązywała przed nowelizacją tego artykułu, czy też wówczas rozwiązania zawarte w ustawie o VAT dotyczące tzw. złych długów stanowiły *lex specialis* wobec przepisów Prawa upadłościowego. Na gruncie powołanych wyżej przepisów, w szczególności art. 23 ust. 1 ustawy o redukcji, rozstrzygnięcia wymaga więc problem charakteru powyższej nowelizacji, tj. czy polegała ona na rozszerzeniu dotychczasowych warunków dokonywania korekty za nieściągalne wierzytelności, czy też jedynie na ich doprecyzowaniu, które to działanie nie miało charakteru normatywnego, lecz jedynie uściślający, potwierdzający stan prawny istniejący przed jej wprowadzeniem. Trzeba zatem - w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego - ustalić, czy ustawodawca uznał za konieczne zastąpienie dotychczasowych rozwiązań prawnych innymi, które w sposób właściwszy będą realizować cele, jakie za ich pomocą zamierzał osiągnąć, czy też wprowadzone zmiany miały jedynie na celu doprecyzowanie warunków zastosowania korekty, usunięcie wątpliwości, potwierdzenie prawidłowości pojawiającej się w orzecznictwie sądowym wykładni o szczególnym charakterze Prawa upadłościowego w stosunku do przepisów prawa podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny w przedstawianym pytaniu zwrócił uwagę, że dotychczasowe orzecznictwo NSA nie opowiedziało się jednoznacznie za żadną z powyższych możliwości, zarysowały się w nim bowiem dwa odmienne stanowiska co do relacji pomiędzy ustawą o VAT a Prawem upadłościowym w zakresie korygowania podatku należnego w związku z tzw. złymi długami w stanie prawnym obowiązującym do końca 2012 r. Przedstawiając te stanowiska, przede wszystkim odwołując się do wyroku z 21 września 2012 r., I FSK 1765/11 (jako do przykładu orzecznictwa opowiadającego się za normatywnym charakterem nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2013 r.), i wyroku z 8 października 2013 r., I FSK 1474/12 (jako do przykładu orzecznictwa opowiadającego się za doprecyzowującym, porządkującym charakterem nowelizacji), Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że wskazane grupy orzeczeń wspierają prezentowane w nich poglądy innymi rodzajami wykładni. Nie podważając argumentów ze sfery wykładni systemowej zewnętrznej oraz celowościowej, uwypuklanej w stanowisku zawartym w drugiej grupie orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, skład orzekający zadał pytanie, czy powinna mieć ona pierwszeństwo przed wykładnią literalną i historyczną, na którą powołują się sądy administracyjne, opowiadające się za pierwszym przytoczonym stanowiskiem (którego przykładem jest także zaskarżony wyrok). Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył, że przy rozwiązaniu tego problemu należy mieć na uwadze także przepis przejściowy - art. 23 ust. 1 ustawy o redukcji. Sąd zwrócił też uwagę, że zadaniem przepisów przejściowych jest prezentowanie woli ustawodawcy co do sposobu uregulowania zobowiązań podatkowych powstałych pod rządami starego prawa, rozstrzygnięcie więc przedstawionego problemu sprowadza się w istocie do odpowiedzi na pytanie o granice uprawnień sądów do ingerowania w tę wolę.

W związku z tym NSA podkreślił, że przedstawiony problem ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia zasadności zarzutów zawartych w rozpoznawanej skardze kasacyjnej, jak również dla praktyki rozliczeń dokonywanych przez podatników we wskazanym okresie i udzielenia poprawnej odpowiedzi na pytanie postawione w postanowieniu, to jest:

"Czy w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz art. 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji?"

W piśmie z 12 października 2015 r. organ odwoławczy opowiedział się za stanowiskiem, zgodnie z którym zmiany po 31 grudnia 2012 r. w zakresie tzw. ulgi na złe długi nie miały charakteru doprecyzowującego, lecz wprowadziły nowy, niezależny od poprzedniego stan prawny, tj. przed 1 stycznia 2013 r. ogłoszenie upadłości nie wykluczało możliwości dokonania korekty.

Prokurator Prokuratury Generalnej w piśmie z 13 października 2015 r. wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: "W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji".

Skarżący w piśmie z 13 października 2015 r. podtrzymał swoje dotychczasowe twierdzenia, tj. opowiedział się za stanowiskiem, że we wskazanym w pytaniu okresie nie było możliwości dokonywania korekt w trakcie postępowania upadłościowego.

**Stanowisko składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie przedstawionego zagadnienia.**

Ramy prawne w zakresie przepisów prawa podatkowego. Stan prawny obowiązujący od dnia 1 grudnia 2008 r.

Art. 89a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: ustawa o VAT):

1. Podatnik może skorygować podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z zastrzeżeniem ust. 2-5. Korekta podatku dotyczy również kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności odpisanej jako nieściągalna lub której nieściągalność została uprawdopodobniona.

1a. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana w ciągu 180 dni od upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

2) wierzytelności zostały uprzednio wykazane w deklaracji jako obrót opodatkowany i podatek należny;

3) wierzyciel i dłużnik na dzień dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni;

4) wierzytelności nie zostały zbyte;

5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

6) wierzyciel zawiadomił dłużnika o zamiarze skorygowania podatku należnego ze względu na wystąpienie okoliczności, o których mowa w ust. 1, a dłużnik w ciągu 14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia nie uregulował należności w jakiegokolwiek formie.

3. Korekta podatku należnego może nastąpić w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin określony w ust. 2 pkt 6, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym wierzyciel uzyskał potwierdzenie odbioru przez dłużnika zawiadomienia, o którym mowa ust. 2 pkt 6. Warunkiem dokonania korekty jest uzyskanie przez wierzyciela potwierdzenia odbioru przez dłużnika zawiadomienia, o którym mowa ust. 2 pkt 6.

4. W przypadku gdy po dokonaniu korekty określonej w ust. 1 należność została uregulowana w jakiegokolwiek formie, podatnik, o którym mowa w ust. 1, obowiązany jest zwiększyć podatek należny w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek należny zwiększa się w odniesieniu do tej części.

5. Podatnik obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty podatku należnego określonej w ust. 1, zawiadomić o korekcie, o której mowa w ust. 1, właściwy dla podatnika urząd skarbowy wraz z podaniem kwot korekty podatku należnego.

6. Podatnik w ciągu 7 dni od dnia dokonania korekty podatku należnego wymienionej w ust. 1 obowiązany jest również zawiadomić dłużnika o tej czynności. Kopia zawiadomienia jest przesyłana do właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.

7. Przepisów ust. 1-6 nie stosuje się, jeżeli pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4.

Art. 89b.

1. W przypadku otrzymania zawiadomienia, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 6, i nieuregulowania należności w terminie 14 dni od dnia otrzymania tego zawiadomienia, podatnik (dłużnik) jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub w przypadku jego braku, do odpowiedniego powiększenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku wynikającą z nieuregulowanych faktur, poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonał odliczenia.

2. W przypadku częściowego uregulowania należności przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

3. Do zaległości podatkowych wynikających z korekty podatku naliczonego, o którym mowa w ust. 1, mają zastosowanie odrębne przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika.

4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

5. Do zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej o doręczeniach.

Stan prawny obowiązujący od dnia 1 stycznia 2013 r. (zmiana art. 89a i art. 89b dokonana przez ustawę o redukcji).

Art. 89a. 1. Podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

1a. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

2) (uchylony);

3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1 :

a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,

b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

4) (uchylony);

5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

6) (uchylony).

3. Korekta, o której mowa w ust. 1, może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

4. W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, o której mowa w ust. 1, należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

5. Wierzyciel obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty, o której mowa w ust. 1, zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika.

6. (uchylony).

7. Przepisów ust. 1-5 nie stosuje się, jeżeli między wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4.

8. Minister właściwy do spraw fiust. 5, uwzględniając konieczność zapewnienia niezbędnych danych pozwalających na weryfiar. 89b ust. 1, przez dłużnika.

Art. 89b.

1. W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

1a. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

2. W przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

3. (uchylony).

4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

5. (uchylony).

6. W przypadku stwierdzenia, że podatnik naruszył obowiązek określony w ust. 1, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur, który nie został skorygowany zgodnie z ust. 1. W stosunku do osób fiArt. 23 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 2012 r. poz. 1342, dalej: ustawa o redukcji):

1. Do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 89a i art. 89b ustawy zmienianej w art. 11, w brzmieniu dotychczasowym, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Przepisy art. 89a i art. 89b ustawy zmienianej w art. 11, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się również do wierzytelności powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, których nieściągalność została, zgodnie z art. 89a ust. 1a ustawy zmienianej w art. 11, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, uprawdopodobniona po dniu 31 grudnia 2012 r.

1. Jak wskazał skład pytający, w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarysowały się dwa odmienne stanowiska co do relacji między ustawą o podatku od towarów i usług a Prawem upadłościowym w zakresie korygowania podatku należnego w związku z tzw. złymi długami w stanie prawnym obowiązującym do końca 2012 r.

W wyroku z 21 września 2012 r., I FSK 1765/11 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że warunek dokonania korekty związany z tym, aby dłużnik nie był w stanie upadłości, należało odnosić wyłącznie do daty dostawy towaru (świadczenia

usługi). Upadłość dłużnika nie stanowiła natomiast przeszkody do dokonania korekty określonej w art. 89b ust. 1 ustawy o VAT. Gdyby ogłoszenie upadłości lub postawienie w stan likwidacji miały wykluczać obowiązek dokonania tej korekty, to zostałyby to wprost wskazane w treści przepisów regulujących zasady rozliczania podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności. Sąd podkreślił, że w regulacjach ustawy o VAT dotyczących tzw. złych długów znajdowały się w owym czasie odniesienia do sytuacji, gdy dłużnik został postawiony w stan upadłości, co świadczyło o tym, iż ustawodawca uwzględnił w ustawie specyfart. 89a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT. W analogiczny sposób, świadczący o normatywnym charakterze nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2013 r., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyrokach z: 30 stycznia 2013 r., I FSK 342/12, 17 kwietnia 2013 r., I FSK 405/12, 13 czerwca 2013 r., I FSK 1159/12.

Warto w tym miejscu podkreślić, że w powołanym wyroku z 21 września 2012 r., I FSK 1765/11 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził ponadto, iż "w rozpatrywanej sprawie nie pozostaje jednak sporne to, czy dłużnik może dokonać korekty w okresie upadłości. Organy podatkowe takiej możliwości nie kwestionują". Poza tym trzeba zwrócić uwagę, że w sprawie tej rozpoznaniu podlegała jedynie skarga kasacyjna kontrahenta dłużnika.

Ta linia orzecznicza została utrzymana także w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 listopada 2013 r., I FSK 1711/12 i 27 listopada 2013 r., I FSK 1656/12.

Odmienny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8 października 2013 r., I FSK 1474/12, stwierdzając, że dokonanej nowelizacji nie należy odczytywać w ten sposób, iż tak rozumiany zakaz dokonywania korekty w stosunku do dłużnika, który znajdował się w upadłości, obowiązywał dopiero od wejścia w życie tej nowelizacji. Mimo braku jednoznacznego sformułowania takiego zakresu czasowego dokonywania korekty, jak miało to miejsce po nowelizacji, należało go wywieść już z regulacji uprzednio obowiązującej. Doprowadziło to Sąd do wniosku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 grudnia 2008 r. do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a i 89b ustawy o VAT uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu ulgi na złe długi, gdy upadłość dłużnika została ogłoszona w okresie od dnia dokonania dostawy towarów (wykonania usługi) do dnia poprzedzającego dzień złożenia deklaracji, którą wierzyciel dokonuje korekty. Za doprecyzującym, porządkującym charakterem nowelizacji opowiedział się NSA również m.in. w wyrokach z: 12 grudnia 2013 r., I FSK 1245/13, 12 września 2014 r., I FSK 1331/13 i 27 czerwca 2014 r., I FSK 730/13. W orzeczeniach tych wskazywano, że przyjęcie poglądu przeciwnego stałoby w sprzeczności z art. 87 Prawa upadłościowego, zgodnie z którym od dnia ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu do dnia uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o umorzeniu postępowania, upadły albo zarządca nie mogą spełniać świadczeń wynikających z wierzytelności, które z mocy prawa są objęte układem. Tak więc jakiegokolwiek zmiany stanu zobowiązań po dacie wydania przez sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości będą dotyczyć masy upadłości. Tymczasem korekta ingeruje w tok postępowania upadłościowego, zmieniając kolejność zaspokajania wierzycieli, o jakiej mowa w art. 342 Prawa upadłościowego, w ten sposób, że zaspokaja jednego z wierzycieli dłużnika, w miejsce którego pojawia się inny wierzyciel w osobie Skarbu Państwa, powodując przejście zobowiązania w zakresie podatku od towarów i usług z czwartej kolejności zaspokojenia (wartość faktury brutto wierzyciela) do kategorii trzeciej (podatki).

Oprócz powołanych przez skład pytający orzeczeń warto wskazać, że po opublikowaniu uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 października 2013 r., I FSK 14174/2 ukształtowała się jednolita linia orzecznicza, której wyrazem są także wyroki NSA z 1 lipca 2014 r., I FSK 609/14, I FSK 641/14, z 2 września 2014 r., I FSK 1363/13 i z 2 października 2014 r., I FSK 736/14 i I FSK 750/14.

Trzeba zaznaczyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8 października 2013 r., I FSK 1474/12 wyraźnie zaznaczył, iż nie podziela poglądów wyrażonych we wcześniejszych orzeczeniach NSA, w których przyjęto pogląd przeciwny, zawarł też w uzasadnieniu wyroku szeroką argumentację, stwierdzając m.in., że w jego ocenie "warunek, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, aby nabywca (dłużnik) - w omawianym przypadku skarżąca spółka - nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, należy odnieść nie tylko do daty dostawy towaru lub świadczenia usługi, lecz także do momentu dokonania korekty. Pogląd ten oparty jest w pierwszej kolejności na wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej po normy prawne zawarte w przepisach Prawa upadłościowego i naprawczego".

Trzeba podkreślić, że skład pytający nie podważa argumentów ze sfery wykładni systemowej zewnętrznej oraz celowościowej uwypuklanej w stanowisku zawartym w grupie orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, dla której reprezentatywny jest przywołany wyżej wyrok z 8 października 2013 r., I FSK 1474/12, stawia jedynie pytanie, czy wykładnia ta powinna mieć pierwszeństwo przed wykładnią literalną i historyczną, na którą powołują się sądy administracyjne, opowiadające się za pierwszym z przytoczonych stanowisk (którego przykładem jest także wyrok Sądu I instancji zaskarżony w niniejszej sprawie).

Rozpatrując zatem przedstawione zagadnienie prawne, należy przede wszystkim zauważyć, jak trafnie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8 października 2013 r., I FSK 1474/12, że żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym - jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego. Wykładając dany przepis prawa, należy brać pod uwagę również jego relacje do innych przepisów danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz do przepisów zawartych w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako argumentum a rubrica, gwarantuje pełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z: 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11; 19 listopada 2012 r., II FPS 1/12). Prawdłowa wykładnia przepisów ustawy o VAT, prowadząca do odpowiedzi na rozpatrywane pytanie, nie może ograniczać kontekstu systemowego ww. przepisów tylko do wewnętrznej systematyki ustawy podatkowej i gałęzi prawa podatkowego. Wprowadzie prawo prywatne (cywilne, handlowe i upadłościowe) i prawo podatkowe stanowią dwie odrębne gałęzie prawa, normujące odmienne stosunki prawne, jednak obie te gałęzie stanowią część systemu prawa, który z założenia powinien być spójny i pełny oraz stanowić uporządkowany zbiór norm prawnych. Pomiędzy normami prawnymi w systemie prawa zachodzą związki treściowe takiego typu, że istnieją logiczne powiązania pomiędzy normami, tzn. treść jednej normy co do zasady pozostaje w zgodzie z treścią innej normy, a ponadto pojęcia stosowane przez ustawodawcę w przepisach zawierających elementy norm prawnych odznaczają się względną jednolitością terminologiczną (por. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek: Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2011, s. 131). Mając na względzie ogólną zasadę spójności

systemu prawa, należy zauważyć, że powstanie obowiązku podatkowego jest niejednokrotnie związane z dokonaniem czynności prawnej regulowanej przepisami prawa prywatnego, tzn. czynność cywilnoprawna jest elementem podatkowego stanu faktycznego. Odwołując się do pojęcia autonomii prawa podatkowego, nie można pomijać tych systemowych powiązań (por. M. Zirk-Sadowski: Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2004, nr 2, s. 113; R. Mastalski: Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12; A. Gomułowicz /w:/ A. Gomułowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 136 i 162). Autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis między zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe należy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku do prawa prywatnego (por. R. Mastalski, op. cit., s. 12), stąd nie można uznać za bezwzględnie trafny pogląd, że przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa nie mogą modyfikować FSK 382/11, co spotkało się z krytyką doktryny - por. H. Filipczyk: Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 października 2012 r., II FSK 382/11, "Monitor Podatkowy" 2013, nr 2, s. 46 i nast.), przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa stanowią bowiem kontekst systemowy dla wykładni przepisów ustaw podatkowych, który należy uwzględnić w drodze wykładni systemowej zewnętrznej.

Powyższy pogląd zatem czyni zasadnym rozważanie analizowanego zagadnienia prawnego w kontekście przepisów Prawa upadłościowego, gdy tymczasem stanowisko, zgodnie z którym treść art. 89a i art. 89b ustawy o VAT wskazuje na to, że dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego jedynie w momencie dokonania dostawy bądź świadczenia usługi (tj. pogląd wyrażony również w wyroku Sądu I instancji w niniejszej sprawie), pozostaje w oczywistej sprzeczności z przepisami Prawa upadłościowego, które wyraźnie wskazuje na to, jakie wierzytelności i w jakiej kolejności mogą podlegać zaspokojeniu z masy upadłości.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym, jeszcze pod rządami ustawy z dnia 24 października 1934 r., zostało utrwalone stanowisko, że Prawo upadłościowe ma charakter *lex specialis* w stosunku do (poprzednio obowiązującej) ustawy o VAT. W wyroku z 25 lipca 2002 r., III SA 84/01 ("Monitor Podatkowy" 2003, Nr 3, poz. 44) Naczelny Sąd Administracyjny, powołując się również na wcześniejsze orzeczenia, stwierdził, że należności podatkowe, podobnie jak inne wierzytelności, wymienione w art. 204 § 1 Prawa upadłościowego, powinny być - w kwestii zaspokojenia z masy - poddane działaniu tych przepisów, z wyłączeniem przepisów prawa podatkowego. W innym wyroku - z 5 marca 2003 r., III SA 2326/01 ("Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2003, nr 6, poz. 174) - NSA wyniósł, że "po ogłoszeniu upadłości organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w trybie określonym przepisem art. 75 Ordynacji podatkowej. Zaległości te powinny być realizowane i podlegać regułom zaspokojenia wierzytelności publicznoprawnych wyznaczonych regułami Prawa upadłościowego". Trzeba dodać, że przyjmowano w orzecznictwie, iż po ogłoszeniu upadłości "Syndyk, dokonując likwidacji majątku upadłego, wykonuje czynności określone w art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (...) w imieniu upadłego". Poglądy wyrażone w powyższych orzeczeniach są aktualne i potwierdzają regułę wynikającą z obowiązującej obecnie ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze, że wierzytelności przysługujące poszczególnym wierzycielom w stosunku do dłużnika postawionego w stan upadłości podlegają zaspokojeniu według zasad określonych w tej ustawie.

Należy podkreślić, że dzień wydania przez sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości podatnika wprowadza cezurę czasową w zakresie ustalenia stanu zobowiązań i rozliczeń podatkowych oraz cywilnoprawnych. Stan istniejący na dzień ogłoszenia upadłości podlega zgłoszeniu sędziemu komisarzowi przez wszystkich wierzycieli w celu zaspokojenia z masy upadłości. Jakikolwiek zmiany stanu zobowiązań czy działania zmierzające do ich zmiany - tak w zakresie stosunków cywilnoprawnych, jak i publicznoprawnych spółki znajdującej się w stanie upadłości - dotyczą masy upadłości. Tymczasem dokonanie korekty, o której mowa w art. 89a i art. 89b ustawy o VAT, już w toku postępowania upadłościowego stanowiłoby istotną ingerencję w tok tego postępowania, zmieniając kolejność zaspokajania wierzycieli, o której mowa w art. 342 Prawa upadłościowego, w ten sposób, że zaspokaja - zresztą kosztem Skarbu Państwa - jednego z wierzycieli dłużnika, w miejsce którego pojawia się inny wierzyciel w osobie właśnie Skarbu Państwa, powodując transformację zobowiązania w zakresie podatku VAT z czwartej kolejności zaspokojenia (wartość faktury brutto wierzyciela ze stosunków gospodarczych i ogólnie cywilnoprawnych) do kategorii trzeciej (podatki).

Co więcej, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 grudnia 2013 r., I FSK 1245/13, ograniczenie się przy rozpatrywanej kwestii do interpretacji wyłącznie przepisów prawa podatkowego prowadzi do rezultatów wzajemnie się wykluczających w przypadku realizacji przez dłużnika (upadłego) nałożonych na niego ustawowych obowiązków. Uznanie, że brak jest przeszkód do skorzystania z ulgi za złeługi przez wierzycieli, których wierzytelności istniały w dniu ogłoszenia upadłości, niezależnie od szczegółowych regulacji Prawa upadłościowego wskazujących na to, co wchodzi w skład masy upadłości i w jaki sposób może następować zaspokojenie z tej masy, a także to, jakie czynności może przedsięwziąć upadły po ogłoszeniu upadłości, prowadzi do niedających się pogodzić sprzeczności interpretacyjnych. Można tu wskazać np. na wynikający z art. 89a ust. 2 pkt 6 ustawy o VAT (w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2013 r.) obowiązek dłużnika uregulowania należności wierzyciela w terminie 14 dni od otrzymania zawiadomienia od tegoż wierzyciela o zamiarze skorygowania podatku należnego, który wprost koliduje z prawnymi możliwościami, jakie ma dłużnik w zakresie swobody regulowania swoich należności w trakcie trwania postępowania upadłościowego. Nie można akceptować takiej interpretacji przepisów podatkowych, która w efekcie przynosi konstatację, że obowiązek wyznaczony prawem podatkowym (zapłata zaległości) jest równocześnie zakazany na gruncie innych przepisów (obowiązek zgłoszenia wierzytelności, kolejność ich zaspokajania itp.). Nie wiadomo, jak w takiej sytuacji prawidłowo ma się zachować podatnik-dłużnik, ponieważ wybór każdej z alternatywnych możliwości narusza przepisy prawa. Interpretacja językowa, która prowadzi do takich wniosków, skutkowałaby uznaniem, że system prawa jest niespójny. Wykładnia art. 89a i art. 89b ustawy o VAT, również w brzmieniu sprzed nowelizacji, nie powinna wywoływać takich konsekwencji, tj. usprawiedliwiać swoistych "wyłomów" od sztywno i drobiazgowo określonych zasad rozdysponowania mieniem wchodzącym w skład masy upadłości. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać, że prawo wierzyciela do korekty podatku należnego na podstawie art. 89a ustawy o VAT - i skorelowany z tym prawem obowiązek dłużnika do dokonania korekty podatku naliczonego na podstawie art. 89b tej ustawy - musi uwzględniać przepisy dotyczące postępowania upadłościowego, o ile w zakresie tego postępowania mieszczą się wierzytelności/należności objęte korektą.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpatrującego niniejsze zagadnienie prawne wnioski przedstawionej wyżej wykładni systemowej wspiera wykładnia celowościowa, nie ma bowiem żadnego racjonalnego uzasadnienia dla

uregulowania, które wprowadzałoby zakaz korekty z tytułu ulgi za złe długi w stosunku do podatnika będącego już w trakcie postępowania upadłościowego w chwili dokonania dostawy towaru lub świadczenia usługi, a umożliwiałoby taką korektę, kiedy podatnik w stan upadłości lub likwidacji został postawiony już po dokonaniu dostawy lub wykonaniu usługi. Instytucja ulgi za złe długi polega bowiem na tym, że ryzyko nieściągalności wierzytelności w części dotyczącej podatku należnego przenoszone jest na budżet państwa przez uznanie, iż dłużnik od początku nie miał prawa do pomniejszenia swojego podatku należnego o podatek naliczony zawarty w fakturze, która nie została opłacona, a zatem zwiększa obciążenia podatkowe tego podatnika.

W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że wykładnia zarówno systemowa, jak i celowościowa sprzeciwiają się nałożeniu na dłużnika pozostającego w stanie upadłości obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 89b ustawy o VAT, jeżeli w dniu dokonania korekty postępowanie upadłościowe już się toczy.

Za przyjęciem takiego stanowiska przemawia także okoliczność, że w aktualnym stanie prawnym ustawodawca uwzględnił w ustawie o VAT już w pełnym zakresie regulację wynikającą z art. 87 Prawa upadłościowego, gdyż obecnie obowiązujące przepisy ustawy o VAT wyraźnie uniemożliwiają dokonanie korekt, o których mowa w art. 89a i art. 89b tej ustawy, jeżeli upadłość dłużnika została ogłoszona w okresie od dnia dokonania dostawy towaru (wykonania usługi) do dnia poprzedzającego dzień złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej, w której dokonał korekty.

Dokonanej nowelizacji nie należy zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w poszerzonym składzie odczytywać w ten sposób, że tak rozumiany zakaz dokonywania korekty w stosunku do dłużnika, który znajduje się w upadłości, obowiązuje dopiero od wejścia w życie tej nowelizacji, tj. od 1 stycznia 2013 r. Przedstawiona wyżej wykładnia prawa wskazuje, że mimo braku jednoznacznego sformułowania takiego zakresu czasowego dokonywania korekty, jak ma to miejsce po nowelizacji, należało go wywieść już z regulacji uprzednio obowiązującej, tylko bowiem takie rozumienie art. 89a i art. 89b ustawy o VAT uwzględnia ewidentny wpływ postępowania upadłościowego na analizowany zakres prawa podatkowego.

W związku z powyższym zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego przedstawione zagadnienie prawne, na wątpliwość sądu pytającego co do możliwości uznania pierwszeństwa wykładni systemowej zewnętrznej oraz celowościowej przed wykładnią literalną i historyczną należy odpowiedzieć twierdząco, tj. uznać, że prawidłowa - również w odniesieniu do brzmienia przepisów art. 89a i art. 89b ustawy o VAT sprzed 1 stycznia 2013 r. - jest tylko taka wykładnia instytucji ulgi za złe długi, która nie narusza równocześnie norm Prawa upadłościowego.

Tylko na marginesie należy zauważyć, że po powołanym wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie I FSK 1474/12 ukształtowała się jednolita linia orzecnicza przemawiająca za przyjęciem stanowiska o precyzyjnym charakterze nowelizacji badanych przepisów.

Wreszcie przeciwko rozwiązaniu omawianego problemu w sposób opowiadający się za niemożnością dokonania także przed 1 stycznia 2013 r. korekt z tytułu nieściągalnej wierzytelności wtedy, kiedy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego, nie świadczy przepis przejściowy, tj. art. 23 ust. 1 ustawy o redukcji. Co prawda, zadaniem przepisów przejściowych jest prezentowanie woli ustawodawcy co do sposobu uregulowania zobowiązań podatkowych powstałych pod rządami starego prawa, jednakże, jak wynika z przedstawionej wyżej wykładni, również przed 1 stycznia 2013 r. przepisy regulujące Prawo upadłościowe musiały być uwzględniane w procesie dokonywania wykładni art. 89a i art. 89b ustawy o VAT, a jedynie obecnie ustawodawca, dostrzegając ewidentny wpływ postępowania upadłościowego na analizowany zakres prawa podatkowego, usunął kolizję, która do tego momentu musiała być eliminowana w drodze odpowiedniej wykładni przepisów prawa.

Należy zwrócić uwagę, że z utrwalonego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika konieczność ścisłego powiązania wątpliwości prawnych z rozpoznawaną sprawą i jej rozstrzygnięciem (por. np. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 1997 r., OPS 12/96, ONSA 1997, nr 3, poz. 104, postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z 28 maja 2007 r., II FPS 7/06, ONSAiWSA 2007, nr 5, poz. 113). O spełnieniu przesłanki określonej w art. 187 § 1 P.p.s.a. można więc mówić tylko wtedy, kiedy skład orzekający NSA, przedstawiając istotne wątpliwości prawne do wyjaśnienia, nawiąże bezpośrednio do stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy oraz do przepisów, które są źródłem wątpliwości (por. R. Hauser, A. Kabat: Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego - zagadnienia wybrane, PiP 1999, z. 1, s. 13). W związku z tym wymaga podkreślenia, że choć treść przepisów powołanych przez skład przedstawiający rozpatrywane zagadnienie prawne niewątpliwie jest istotna dla rozstrzygnięcia badanej przez ten Sąd sprawy i mimo, że podniesione w postanowieniu z 10 marca 2015 r. wątpliwości interpretacyjne mają decydujący wpływ na stwierdzenie, czy Sąd I instancji dokonał prawidłowej wykładni prawa materialnego, należy zauważyć, że stan faktyczny sprawy wskazuje na to, iż przedstawione we wskazanym postanowieniu zagadnienie prawne wykracza poza granice rozpatrywanej sprawy, a zatem nie można uznać, że w całości została spełniona przesłanka ścisłego powiązania zgłaszanych wątpliwości prawnych z rozpoznawaną sprawą i jej rozstrzygnięciem. Mianowicie warto przypomnieć, że w swym pytaniu skład orzekający NSA odwołał się zarówno do sytuacji, gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego (czyli do sytuacji, która wystąpiła w stanie faktycznym sprawy), jak i do sytuacji, gdy był on w trakcie likwidacji. To, że kwestia likwidacji dłużnika jest bez znaczenia w sprawie, nie ulega wątpliwości (nie mamy do czynienia z taką okolicznością faktyczną), natomiast samo to, że pozostawanie w trakcie postępowania upadłościowego i likwidacyjnego jest traktowane analogicznie w art. 89a ustawy o VAT, nie oznacza jeszcze, iż Naczelny Sąd Administracyjny w składzie poszerzonym może się wypowiedzieć co do kwestii wykraczających poza granice rozpatrywanej przez skład orzekający sprawy. Z tej też przyczyny odpowiedź na przedstawione pytanie nie odnosi się do tego, czy dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności jest możliwe w przypadku, gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie likwidacji.

W związku z powyższym na zadane pytanie należy udzielić następującej odpowiedzi: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przepisy art. 89a oraz art. 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) uniemożliwiały dokonanie korekty z tytułu nieściągalnej wierzytelności, o której mowa w tych przepisach, w sytuacji gdy dłużnik w czasie dokonywania korekty był w trakcie postępowania upadłościowego.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a., podjął uchwałę jak w sentencji.



2015-10-12 • NSA • I FPS 1/14 • VAT: art. 89



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 12 października 2015 r.

I FPS 1/14

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Adam Bącał, Arkadiusz Cudak (sprawozdawca), Maria Dożynkiewicz (współsprawozdawca), Danuta Oleś, Barbara Wasilewska, Janusz Zubrzycki.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej K.S. "U" P.S.A. z siedzibą na Ukrainie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 listopada 2012 r. w sprawie ze skargi K.S. "U" P.S.A. z siedzibą na Ukrainie na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 grudnia 2011 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do czerwca 2010 r., po rozpoznaniu z udziałem Prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2014 r. sygn. akt I FSK 673/13 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r. w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), którzy nadal pozostawali zarejestrowani w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na warunkach określonych w art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 oraz art. 87 ust. 1, 5 i 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), czy też na zasadach wynikających z art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g tej ustawy oraz przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.)?"

podjął następującą uchwałę

**W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), którzy nadal pozostawali zarejestrowani w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na zasadach wynikających z art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) oraz przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.).**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 22 kwietnia 2014 r. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie I FSK 673/13, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.), postanowił przedstawić do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), którzy nadal pozostawali zarejestrowani w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na warunkach określonych w art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 oraz art. 87 ust. 1, 5 i 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: ustawa o VAT), czy też na zasadach wynikających z art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g tej ustawy oraz z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.)?"

Powyższe zagadnienie prawne wyłoniło się w wyniku rozpoznawania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej K.S. "U" P.S.A. z siedzibą na Ukrainie (dalej: skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 listopada 2012 r., III SA/Wa 657/12. W wyroku tym Sąd, na podstawie art. 151 P.p.s.a., oddalił skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 grudnia 2011 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do czerwca 2010 r.

Spółka 4 czerwca 2007 r. zgłosiła w Drugim Urzędzie Skarbowym W.-Ś. zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, na podstawie którego została zarejestrowana jako czynny podatnik VAT. Po rejestracji Spółka składała w tym urzędzie deklaracje VAT-7, w których wykazywała kwoty różnicy podatku od towarów i usług do zwrotu na rachunek bankowy. W 2010 r. w złożonych deklaracjach skarżąca za wskazane okresy rozliczeniowe wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy jako konsekwencję nabycia na terenie Polski paliwa, wykorzystywanego w związku ze świadczonymi usługami transportowymi.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego W.-Ś., decyzją z 28 września 2011 r., określił skarżącej wysokość zwrotu różnicy

podatku od towarów i usług za styczeń 2010 r. w kwocie 19 641 zł (w konsekwencji rozliczenia usług świadczonych przez Spółkę w grudniu 2009 r.) oraz za poszczególne miesiące od lutego do czerwca 2010 r. w wysokości 0 zł. Organ uznał, że od 1 lutego 2010 r. na skarżącą nie ciążył obowiązek podatkowy z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ z dniem 1 stycznia 2010 r. utraciła ona status podatnika podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT. Organ argumentował, że z tym dniem weszła w życie zmiana przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług, a w konsekwencji miejsca ich opodatkowania (art. 28a i nast. ustawy o VAT). Za miejsce świadczenia na rzecz podatnika przyjęto miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania (ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności). Z tego względu usługi transportowe świadczone przez skarżącą na terenie Polski na rzecz podmiotów zagranicznych nie podlegały w analizowanym okresie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, co w konsekwencji doprowadziło organ do wniosku, że Spółka, nie będąc podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT, nie mogła korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Dyrektor Izby Skarbowej w W. zaskarżoną do Sądu decyzją utrzymał w mocy powyższe rozstrzygnięcie organu I instancji, dzieląc argumentację tam zawartą. Organ II instancji nie wykluczył możliwości skorzystania przez Spółkę z trybu zwrotu podatku przewidzianego dla podmiotów zagranicznych na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Stwierdził jednak konieczność podjęcia w tym celu przez skarżącą stosownych czynności, wynikających z art. 96 ust. 6 ustawy o VAT, zmierzających do wykreślenia jej z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Mogłoby to umożliwić jej otrzymanie zwrotu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Ten ostatnio wymieniony przepis nie dotyczył bowiem w 2010 r., podmiotów, które były zarejestrowanymi podatnikami na terytorium kraju.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, oddalając skargę Spółki na powyższą decyzję, wskazał, że skoro skarżąca nie mogła być podatnikiem podatku na terenie Polski, to nie mogła korzystać z prawa obniżenia ceny produktu o wartość podatku, przysługującego podatnikowi wykonującemu działalność gospodarczą na terenie Unii Europejskiej. Sąd podkreślił, że art. 15 ustawy o VAT ma charakter uniwersalny bez względu na miejsce wykonywania działalności gospodarczej, o czym przesądza art. 17 VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. (77/388/EWG) w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. UE z 1977 r. L 145, s. 1), jak również art. 73 oraz art. 90 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z 2006 r. L 347, s. 1; dalej: dyrektywa 112).

W ocenie Sądu skarżącą mógł jedynie przysługiwać zwrot podatku od towarów i usług na podstawie art. 87 ust. 5 ustawy o VAT i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.; dalej: rozporządzenie MF) jako podmiotowi z państwa spoza Unii Europejskiej. Dalej Sąd I instancji podniósł, że w spornych okresach skarżąca spełniała definicję podatnika niemającego siedziby na terytorium Wspólnoty, o którym mowa w przepisie art. 171 ust. 2 dyrektywy 112, a zwrot podatku od towarów i usług przysługiwał jej wyłącznie na podstawie przepisów wykonawczych określonych w XIII dyrektywie Rady z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (86/560/EWG) (Dz.Urz. UE z 1986 r. L 326, s. 40).

Sąd nie zgodził się z twierdzeniem skarżącej, że przez fakt rejestracji dla celów podatku od towarów i usług nabyła ona prawo do zwrotu podatku od towarów i usług w trybie przewidzianym dla podmiotów krajowych oraz że przez to przepisy XIII dyrektywy nie mają do niej zastosowania. Wskazał, że ustawodawca wspólnotowy w przepisie art. 4 ust. 2 tej dyrektywy zawarł uprawnienie dla państw członkowskich do określenia dodatkowych warunków otrzymania zwrotu. Ustawodawca krajowy z tego uprawnienia skorzystał, zastrzegając w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, że zwrot podatku od towarów i usług podmiotom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju dotyczy podatników niezarejestrowanych na potrzeby podatku od towarów i usług na terytorium kraju.

Spółka, nie zgadzając się z rozstrzygnięciem Sądu I instancji, złożyła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Postawiła zarzuty oparte na obydwu podstawach wymienionych w art. 174 pkt 1 i 2 P.p.s.a. Wśród zarzutów naruszenia przez Sąd przepisów prawa materialnego znalazły się:

a) zarzut naruszenia art. 5, art. 15 w związku z art. 28a i art. 28b ustawy o VAT przez błędną wykładnię, że za podatnika podatku od towarów i usług można uznać wyłącznie taki podmiot, który w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wykonuje czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski, i w konsekwencji błędne przyjęcie, iż skarżąca z dniem 1 stycznia 2010 r. została wyłączona z grupy podatników podatku od towarów i usług;

b) zarzut naruszenia art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9, art. 87 ust. 1, 2, 5 i 5a ustawy o VAT przez błędną wykładnię i niewłaściwe przyjęcie, że ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504), zmieniająca z dniem 1 stycznia 2010 r. przepisy w zakresie miejsca świadczenia usług, pozbawiła skarżącą prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku naliczonego na zasadach w nich określonych;

c) zarzut naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 3 i ust. 1a-1g ustawy o VAT, § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia wykonawczego w związku z art. 169, art. 170, art. 171 dyrektywy 112 przez przyjęcie, że podmiot z państwa trzeciego, który na terytorium Polski dokonał zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, może ubiegać się o zwrot podatku wyłącznie na zasadzie wzajemności w trybie przewidzianym dla podmiotów zagranicznych.

Naczelný Sąd Administracyjny, rozpoznając zarzuty skargi kasacyjnej, uznał, że w sprawie pojawiły się poważne wątpliwości interpretacyjne co do możliwości i trybu zwrotu podatku od towarów i usług podmiotom takim jak skarżąca, będące skutkiem wadliwie przeprowadzonej zmiany przepisów ustawy o VAT ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504). Sąd wyjaśnił, że kwestia odliczenia i zwrotu podatku została uregulowana w rozdziale 1 działu IX ustawy o VAT, w których to przepisach ustawodawca wskazał dwa zasadnicze tryby zwrotu podatku od towarów i usług. Pierwszy z nich wynika z prawa do odliczenia, uregulowanego w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Drugi tryb został uregulowany w art. 89 ust. 1 ustawy o VAT i w okresie objętym zaskarżoną decyzją

dotyczył m.in. podmiotów nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności, zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu na terytorium kraju, niedokonujących sprzedaży oraz niezarejestrowanych na potrzeby podatku na terytorium kraju (art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy). Wobec wymienionych podmiotów mogły być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w ust. 1a-1g powołanego art. 89 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu MF. Przy czym także w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia MF powtórzono ustawowy warunek, że podmiot ubiegający się o zwrot nie jest zarejestrowanym podatnikiem na terytorium kraju.

Sąd argumentował dalej, że w świetle przepisów dyrektywy 112 pierwszy z opisanych trybów jest uregulowany w zasadzie analogicznie. Istotne odstępstwa pojawiają się natomiast w kwestii warunków zwrotu podatku podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, które w myśl art. 171 ust. 2 dyrektywy 112 określają szczegółowe przepisy wykonawcze XIII dyrektywy. W szczególności w przepisach wspólnotowych brak jest warunku ograniczającego zwrot podatku w postaci braku rejestracji podmiotu na terenie kraju.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego powyżej zaprezentowane uregulowanie dwóch trybów dochodzenia zwrotu podatku ma charakter podmiotowy. Wyłączono bowiem z grona podatników realizujących prawo do odliczenia poprzez rozliczenia okresowe w formie deklaracji podatkowych podmioty, które mają prawo ubiegać się o zwrot w specjalnym trybie, uregulowanym w art. 89 ustawy o VAT i w rozporządzeniu MF. Rozstrzygnięcia jednak wymaga, w której grupie w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., kiedy to nadano nowe brzmienie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, eliminując z niego warunek braku rejestracji, należałoby ulokować takich podatników jak skarżąca, którzy nie mieli siedziby na terenie Polski, wykonywali wcześniej czynności opodatkowane oraz byli w związku z tym zarejestrowani na potrzeby rozliczania podatku od towarów i usług. Sąd zauważył, że dotychczasowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego opowiedziało się za wyłączeniem takich podmiotów z grona podatników, do których zastosowanie znajduje art. 86 i 87 ustawy o VAT. Wynika z niego, że podatnikiem - w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT - jest nie tylko podatnik mający siedzibę na terytorium Polski, lecz także każdy podmiot mający siedzibę w innym państwie Unii Europejskiej lub w państwie trzecim, jeżeli tylko prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, oraz że nie wszyscy wymienieni wyżej podatnicy mogą realizować zasadę neutralności, odwołując się do art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 i art. 87 ust. 1, 2, 5 i 5a ustawy o VAT (por. wyrok NSA z 19 marca 2014 r., I FSK 586/13, CBOSA). Z uprawnienia takiego mogą skorzystać jedynie podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w kraju i mający tu rezydencję podatkową (siedzibę działalności, stałe miejsce prowadzenia działalności bądź w przypadku ich braku - stałe miejsce zamieszkania bądź zwykłe miejsce pobytu), ewentualnie ci, którzy nie mają w kraju rezydencji podatkowej (siedziby), lecz będąc zidentyfikowani jako podatnicy podatku od towarów i usług, wykonują na terenie kraju czynności opodatkowane. Z kolei w orzeczeniu z 17 grudnia 2013 r., I FSK 42/13 (CBOSA) wyrażono pogląd, że podmiot będący w analogicznej sytuacji jak skarżąca mógł w analizowanym okresie ubiegać się o zwrot podatku wyłącznie na podstawie art. 89 ustawy o VAT oraz rozporządzenia MF.

Zdaniem składu kierującego pytanie prawne do rozpoznania w składzie siedmiu sędziów, mimo zaprezentowanych wyżej stwierdzeń wskazujących na zastosowanie wobec takich podmiotów jak Spółka warunków zwrotu przewidzianych w art. 89 ustawy o VAT i przepisach rozporządzenia MF, należało zwrócić uwagę na budzące wątpliwości kwestie, które uzasadniają sformułowanie zadanego pytania prawnego.

Po pierwsze, katalog podatników, którzy mogą wystąpić o zwrot na podstawie art. 87 ustawy o VAT, nie został przez ustawodawcę określony w inny sposób niż tylko w wyniku wskazania, że chodzi o podatników, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, oraz przez wyłączenie podmiotów, które otrzymują zwrot na warunkach innych niż uregulowane w tym przepisie, przewidzianych w art. 89 tej ustawy. Rodzi to wątpliwość, czy w przypadku podmiotów zagranicznych, niedokonujących sprzedaży opodatkowanej, ale zarejestrowanych na potrzeby podatku od towarów i usług (ze względu na wykonywane wcześniej czynności opodatkowane na terenie kraju), dla których nie przewidziano do 31 marca 2011 r. zwrotu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, wyłączając ich tym samym z grupy podmiotów objętych tym przepisem, możliwe jest jednoznaczne stwierdzenie o braku podstaw do otrzymania zwrotu na zasadach ogólnych.

Po drugie, gdyby przyznać, że podmiot zagraniczny, niedokonujący sprzedaży, ale zarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług w dniu 1 stycznia 2010 r. do dnia 31 marca 2011 r. mógł otrzymywać zwrot na podstawie art. 87 ustawy o VAT, fakt rejestracji należałoby traktować raczej w kategoriach zrównania sytuacji zarejestrowanych podmiotów zagranicznych z zarejestrowanymi podmiotami krajowymi, które w danym okresie rozliczeniowym nie dokonały czynności opodatkowanych w Polsce. W takim wypadku w tym okresie osobny katalog podmiotów, do których zastosowanie znajdowałyby art. 89 ustawy o VAT i rozporządzenie MF, stanowiłyby podmioty zagraniczne, które nigdy nie wykonywały czynności, które wymagałyby od nich rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług lub dokonały wyrejestrowania się ze względu na generalne zaprzestanie dokonywania czynności opodatkowanych tym podatkiem.

Sąd dodał, że w świetle powyższych argumentów w odmienny sposób należałoby podejść do usunięcia z dniem 1 kwietnia 2011 r. przesłanki braku rejestracji z art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT i uznać, iż ustawodawca, dokonując zmiany tego przepisu na podstawie art. 1 pkt 19 ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz.U. Nr 64, poz. 332), odstąpił od umożliwiania podmiotom takim jak skarżąca wnioskowania o zwrot podatku naliczonego na tych samych zasadach jak niedokonujące sprzedaży opodatkowanej zarejestrowane podmioty krajowe. Pogląd taki odrzuca jednak powoływany wyrok w sprawie I FSK 586/13, w którym stwierdzono jednoznacznie, że w odniesieniu do podmiotów z państw trzecich to XIII dyrektywa, której implementację stanowią art. 89 ustawy o VAT i rozporządzenie MF, określa (na zasadzie wzajemności) podstawę do odzyskania podatku zapłaconego na terytorium Polski. Sąd dodał, że w powyższym orzeczeniu stwierdzono, iż fakt posiadania identyfikacji podatkowej lub jej brak w danym kraju członkowskim nie może być decydujący dla trybu odliczenia (zwrotu) podatku podatnikom w celu zagwarantowania im realizacji zasady neutralności. W przypadku zaś braku realizacji czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług podstawa rejestracji utraciła rację bytu z uwagi na brak również siedziby w Polsce. Z kolei w wyroku w sprawie I FSK 42/13 Sąd stwierdził, że rejestracja podatnika niemającego siedziby na terytorium Wspólnoty, o której mowa w art. 96 ustawy o VAT w brzmieniu z 2008 r., nie stanowiła podmiotowego nadania uprawnień na czas nieokreślony, lecz potwierdzenie wykonywania przez przedsiębiorcę w dacie rejestracji czynności opodatkowanych.

Sąd w postanowieniu o przekazaniu do rozpoznania składowi siedmiu sędziów prezentowanego zagadnienia prawnego podniósł również, że XIII dyrektywa obowiązywała także, w czasie, kiedy dokonywano rejestracji Spółki w czerwcu 2007 r.

jako podatnika podatku od towarów i usług, a następnie rozliczano składane przez nią deklaracje podatkowe na warunkach określonych w art. 86 i art. 87 ustawy o VAT. W związku z tym powstało pytanie, czy zmiana przepisów ustawy o VAT dokonana od 1 stycznia 2010 r., która nie odniosła się w sposób bezpośredni do uprawnień takich podmiotów jak skarżąca i w ramach której nie wyeliminowano warunku braku rejestracji, o którym była mowa w ówczesnym art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, co więcej potwierdzono ten warunek w § 3 ust. 1 pkt 2 nowego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r., może być interpretowana w sposób pogarszający sytuację podmiotu, który wcześniej przy zwrocie podatku był traktowany tak jak podatnik krajowy.

Prokurator Prokuratury Generalnej w piśmie z 23 września 2015 r. wniósł o podjęcie uchwały, w myśl której "w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w stosunku do podmiotów z państw trzecich nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), którzy nadal pozostawali zarejestrowani w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na warunkach określonych w art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.)".

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył co następuje:**

Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. są podejmowane, jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. W takiej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu (art. 187 § 1 P.p.s.a.).

Dopuszczalność wydania takiej uchwały więc jest uzależniona od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek. Po pierwsze, w sprawie zachodzi poważna wątpliwość prawna. Po drugie, rozstrzygnięcie owej wątpliwości prawnej jest niezbędne do rozpoznania skargi kasacyjnej.

Poważne wątpliwości prawne występują, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie narezcza znacznych trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła ta przesłanka, będzie również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jak wynika z uzasadnienia postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 kwietnia 2014 r., I FSK 673/13 w sprawie zachodzą istotne wątpliwości co do wykładni wskazanych przepisów prawa materialnego. Przede wszystkim są one konsekwencją pewnej niespójności zmian legislacyjnych. Skład orzekający w sprawie, w której przedstawiono do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, zdaje się również nie w pełni akceptować poglądy wyrażone we wcześniejszych wyrokach tegoż Sądu z 17 grudnia 2013 r., I FSK 42/13 i z 19 marca 2014 r., I FSK 586/13. Przedstawiono bowiem odmienny sposób interpretacji omawianych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

Od rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przedstawionego w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 kwietnia 2014 r. zależy również wynik sprawy. W skardze kasacyjnej bowiem postawiono zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, których wykładnia wywołuje duże wątpliwości i które są przedmiotem pytania prawnego w niniejszej sprawie. Należy zatem uznać, że obie przesłanki dopuszczalności wydania uchwały konkretnej, określonej w art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a., zostały zrealizowane.

Rozstrzygane zagadnienie prawne dotyczy sytuacji prawnej podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), które nadal pozostawały zarejestrowane w kraju na potrzeby podatku od towarów i usług. Podmioty te pierwotnie korzystały z prawa do odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju na warunkach określonych w art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 oraz art. 87 ust. 1, 5 i 5a ustawy o VAT. Uprawnienie to na tej podstawie prawnej zostało zakwestionowane od 1 lutego 2010 r. Było to, zdaniem organu podatkowego (...), konsekwencją nowelizacji przepisów art. 28a i 28b ustawy o VAT, dokonanej ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504), która weszła w życie 1 stycznia 2010 r. Celem tego aktu prawnego było implementowanie do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych w dyrektywie 2006/112/WE, m.in. dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.Urz. UE z 2008 r. L 44, s. 11). Zmieniono bowiem z tym dniem sposób określenia miejsca opodatkowania. W wyniku tej nowelizacji - od 1 stycznia 2010 r. - skarżąca nie wykonuje czynności podlegających opodatkowaniu i nie ciąży na niej jakikolwiek obowiązek podatkowy z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Miejscem świadczenia usług bowiem jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma siedzibę, a więc w tym wypadku Ukraina.

Skład Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawiający zagadnienie prawne, powziął wątpliwości na skutek tego, że z dniem 1 stycznia 2010 r. nie usunięto z art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT przesłanki braku rejestracji na potrzeby podatku na terytorium kraju. Uczyniono to dopiero z dniem 1 kwietnia 2011 r. Wywołało to wątpliwości, czy podmioty nieposiadające siedziby, miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, ale zarejestrowane na potrzeby podatku na terytorium kraju z uwagi na wcześniejsze dokonywanie na terenie kraju czynności opodatkowanych, są uprawnione do zwrotu podatku na zasadach i w trybie przewidzianych dla podatników z państw trzecich, czy też na zasadach ogólnych.

Zasada neutralności jest jedną z podstawowych zasad podatku od wartości dodanej. Stanowi wręcz fundament tej daniny publicznoprawnej. Przejawem tej zasady jest to, że podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru podatku od towarów i usług. Następuje to przez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego. W ten sposób podatek nie obciąża podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami. Realizacja tej zasady polega na stworzeniu w systemie prawa takich rozwiązań legislacyjnych, które umożliwiają odliczenie podatku naliczonego i zapłaconego przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem. Nie jest to przywilej podatnika, lecz jego

podstawowe prawo. Należy przy tym podkreślić, że odzyskanie podatku zapłaconego w danym państwie członkowskim przez podmioty spoza danego kraju następuje w zasadzie w takim samym zakresie, w jakim podatek ten mogą odzyskiwać podatnicy z tego państwa. Odmienne są jedynie tryby zwrotu.

W zależności od podmiotu, który chce odzyskać podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, przewidziano różne tryby i sposoby odliczenia. Poza zasadniczym trybem przewidziano regulacje dotyczące zwrotu podatku dla podmiotów zagranicznych. Ogólne warunki zwrotu tym podmiotom określono w art. 170 i 171 dyrektywy 112. W przypadku podmiotów mających siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej kwestie te, zgodnie z art. 171 ust. 1 dyrektywy 112, są uregulowane w dyrektywie Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE z 2008 r. L 44, s. 23 ze zm.). Natomiast prawo odliczenia podatku naliczonego podmiotów spoza krajów członkowskich Unii Europejskiej, zgodnie z art. 171 ust. 2 dyrektywy 112, jest uregulowane w XIII dyrektywie Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.Urz. UE z 1986 r. L 326, s. 40).

Przepis art. 1 XIII dyrektywy definiuje pojęcie podatnika, który zasadę neutralności realizuje według przepisów tego aktu prawnego. Zgodnie z tym przepisem "podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty" oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG (obecnie art. 9 dyrektywy 112), który w czasie określonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie miał na terytorium Wspólnoty ani własnego przedsiębiorstwa, ani przedsiębiorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsiębiorstwo nie istniało, nie posiadał tam stałego adresu lub miejsca zamieszkania i który w tym samym czasie nie dostarczał towarów ani usług uważanych za dostarczane w Państwie Członkowskim określonych w art. 2, z wyjątkiem:

a) usług transportowych i usług im pomocniczych, zwolnionych na mocy art. 14 ust. 1 lit. i /, art. 15 lub art. 16 ust. 1, B, C i D dyrektywy 77/388/EWG;

b) usług świadczonych w przypadkach, w których podatek jest płatny wyłącznie przez odbiorcę usług, zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b / dyrektywy 77/388/EWG.

Co do zasady, XIII dyrektywa reguluje zasady zwrotu VAT podatnikom, którzy nie wykonują na terytorium kraju, w którym następuje zwrot podatku, czynności podlegających opodatkowaniu. Stosownie do treści art. 2 ust. 1 XIII dyrektywy, bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde Państwo Członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek od wartości dodanej pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a/ i b/ dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b/ niniejszej dyrektywy. Z tym że zgodnie z ust. 2 Państwa Członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

Podatnik zatem, nieposiadający siedziby na terytorium Unii Europejskiej, nie ma prawa wyboru trybu, w jakim będzie dochodził zwrotu podatku naliczonego, w sytuacji gdy na terenie kraju członkowskiego, w którym domaga się tego zwrotu, nie dokonywał czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

Polskie przepisy dotyczące zasad zwrotu podatku naliczonego dla podatników nieposiadających siedziby w żadnym z krajów członkowskich są zawarte w art. 89 ustawy o VAT. Przy czym krajowy ustawodawca w ustawie nie rozróżnił podatników z innych państw członkowskich oraz podatników spoza Unii Europejskiej. Uczynił to dopiero w rozporządzeniu wykonawczym. Przepis ten w brzmieniu obowiązującym do końca 2009 r. stanowił, że w odniesieniu do podmiotów nieposiadających siedziby, miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, niezarejestrowanych na potrzeby podatku na terytorium kraju mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5 (art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT). Tym aktem wykonawczym w tym okresie było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 89, poz. 851 ze zm.).

Z dniem 1 stycznia 2010 r., na skutek nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504), zmieniono dotychczasową treść art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Przepis ten stanowił wówczas, że w odniesieniu do podmiotów nieposiadających siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności, zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu na terytorium kraju, niedokonujących sprzedaży oraz niezarejestrowanych na potrzeby podatku na terytorium kraju mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w ust. 1a-1g oraz w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 5. Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w porównaniu z poprzednio obowiązującą wersją istotnie pozostawił negatywną przesłankę w postaci "niezarejestrowania na potrzeby podatku na terytorium kraju". Warto podkreślić, że przesłanka ta nie wynika z dyrektywy 112 ani z XIII dyrektywy. Jednocześnie wprowadzono dodatkowy warunek, który wynika zresztą z tych dyrektyw, a mianowicie przesłankę niedokonywania sprzedaży na terytorium kraju zwrotu podatku. Aktem wykonawczym, wydanym na podstawie delegacji ustawowej z art. 89 ust. 5 ustawy o VAT, było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.).

Dopiero w stanie prawnym obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. usunięto z art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT warunek niezarejestrowania na terytorium kraju. Również tej przesłanki nie przewidywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 69, poz. 365).

Określając relacje pomiędzy tymi trybami realizacji zasady neutralności, należy podkreślić, że wzajemnie się one wykluczają. Podatnik nie ma prawa wyboru sposobu, w jakim będzie następować odliczenie podatku naliczonego. Tryby te mają charakter podmiotowy. Oznacza to, że przynależność podatnika do danej grupy podmiotów determinuje zasady zwrotu podatku naliczonego.

Na zasadach ogólnych, określonych w art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 i art. 87 ust. 1, 2, 5 i 5a ustawy o VAT, mogą realizować zasadę neutralności jedynie podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w kraju i mający tu rezydencję podatkową (siedzibę działalności, stałe miejsce prowadzenia działalności bądź w przypadku ich braku - stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu), ewentualnie ci, którzy nie mając w kraju rezydencji podatkowej (siedziby), lecz będąc zidentyfikowani jako podatnicy podatku od towarów i usług, wykonują na terenie kraju czynności opodatkowane.

Takie warunki spełniała skarżąca spółka w stanie prawnym obowiązującym do końca 2009 r. Wprawdzie jest to podmiot z państwa trzeciego, nieposiadający na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby). Spółka była jednak zarejestrowana w kraju na potrzeby podatku od towarów i usług. Istotne zaś było to, że podatnik na terenie kraju dokonywał czynności opodatkowanych.

Jednocześnie podmiot ten z uwagi na dokonywanie czynności opodatkowanych na terenie kraju nie miał podstaw do zwrotu podatku naliczonego w trybie przewidzianym w XIII dyrektywie oraz w art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

Z dniem 1 stycznia 2010 r. sytuacja podmiotów, których dotyczy omawiane zagadnienie prawne, uległa radykalnej zmianie. Nastąpiło to w wyniku nowelizacji art. 28a i 28b ustawy o VAT i zmiany sposobu określania miejsca opodatkowania usług świadczonych przez te podmioty. Po tej dacie bowiem podmioty te, w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, nie dokonywały już czynności opodatkowanych na terenie kraju. Nie dokonywały zatem sprzedaży na terenie kraju. Czynności te podlegały opodatkowaniu w miejscu siedziby podatnika, a więc poza terenem państw członkowskich. Podmioty te zatem przestały spełniać jedną z istotnych przesłanek umożliwiających dokonywanie odliczeń na zasadach ogólnych. Jednocześnie ziszczyły się wszystkie warunki przewidziane w dyrektywie 112, XIII dyrektywie oraz w art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Warto bowiem podkreślić, że z dniem 1 stycznia 2010 r. dodano do tego ostatniego przepisu przesłankę w postaci braku sprzedaży na terenie kraju.

Skład sądowy przedstawiający do rozpoznania niniejsze zagadnienie prawne kładzie duży nacisk na obowiązywanie nadal w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r. przesłanki warunkującej możliwość zwrotu podatku naliczonego w trybie art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, a mianowicie "niezarejestrowanie na potrzeby podatku na terytorium kraju". Nie można jednak z tego faktu wyciągać tak daleko idących wniosków, jak uczyniono to w postanowieniu przedstawiającym zagadnienie prawne.

Przed wszystkim należy podkreślić, że warunek braku rejestracji jest w oczywisty sposób spreczny z prawem unijnym. Przepis art. 170 i 171 dyrektywy 112 oraz unormowania zawarte w XIII dyrektywie nie zawierają bowiem takiego warunku. Przesłanka ta nie mogła zatem stanowić przeszkody w otrzymaniu zwrotu na podstawie art. 89 ustawy o VAT. Na okoliczność tę trafnie zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 grudnia 2013 r., I FSK 42/13 oraz w wyroku z 19 marca 2014 r., I FSK 586/13. W sytuacji zatem pewnej sprzeczności przesłanek, a mianowicie niedokonywania sprzedaży oraz niezarejestrowania na potrzeby podatku na terytorium kraju, przepis należy interpretować prounijnie, biorąc pod uwagę regulacje zawarte w dyrektywach.

Faktu rejestracji w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r. nie można traktować w kategoriach zrównania sytuacji zarejestrowanych podmiotów zagranicznych z zarejestrowanymi podmiotami krajowymi, które w danym okresie rozliczeniowym nie dokonały czynności opodatkowanych w Polsce. Wtedy podmioty zagraniczne byłyby w lepszej sytuacji prawnej niż krajowe. Podatnicy bowiem nieposiadający rezydencji podatkowej mieliby faktycznie do wyboru dwa tryby. To zaś w aspekcie wyłączności sposobów odliczenia podatku naliczonego jest nie do zaakceptowania. Ponadto skarżąca spółka z oczywistych względów nie twierdzi, że brak dokonywania czynności opodatkowanych na terenie Polski jest stanem przejściowym i chwilowym. Z uwagi na zmianę stanu prawnego jest to sytuacja stała. Stąd też podmioty te nie mogą być zrównane z podatnikiem krajowym, który w danym okresie rozliczeniowym nie dokonał czynności opodatkowanych.

Nie można również w zakresie trybu zwrotu podatku przydawać nadrzędnego znaczenia faktowi rejestracji podatnika na terytorium kraju. Podstawowe znaczenie bowiem ma miejsce dokonywania czynności opodatkowanych. Z tego przecież względu zrównano podmioty krajowe oraz podmioty zagraniczne nieposiadające rezydencji podatkowej w zakresie uprawnień do dokonywania odliczeń podatku naliczonego. W sytuacji gdy takich czynności ten podmiot nie dokonuje, nie ma żadnego racjonalnego uzasadnienia, aby podmioty te były traktowane w ten sam sposób jak podatnicy posiadający rezydencję podatkową. Potwierdzeniem tego są regulacje zawarte w prawie unijnym.

Wreszcie należy podkreślić, że zarejestrowanie podatnika nie oznacza nabycia przez niego bezterminowo praw z tym faktem związanych. Obowiązek dokonania rejestracji podatkowej powstaje w razie zaistnienia określonych przesłanek. W niniejszej sprawie podmiot uzyskał krajową identyfikację podatkową na podstawie art. 214 pkt a / dyrektywy 112 z uwagi na to, że do końca 2009 r. świadczył w Polsce usługi transportowe, dające prawo do bieżącego odliczenia VAT (w deklaracji VAT). Analogiczne regulacje zawierał art. 96 ustawy o VAT. Nie było to jednak podmiotowe nadanie uprawnień na czas nieokreślony, bezterminowy, lecz potwierdzenie wykonywania przez przedsiębiorcę, w dacie rejestracji, czynności opodatkowanych. Z uwagi na zmianę od 1 stycznia 2010 r. przepisów normujących miejsce opodatkowania tych usług, powodujących ich opodatkowanie poza terytorium Polski, przy braku realizacji czynności opodatkowanych na jej terytorium, powyższa podstawa rejestracji utraciła rację bytu z powodu braku również siedziby skarżącej w Polsce.

W konsekwencji podmioty, w stosunku do których ustały przesłanki dokonania rejestracji, nie mogą z faktu wcześniejszej jej dopuszczalności wywodzić swych uprawnień bezterminowo. W ten sposób bowiem podmioty te byłyby w znacznie korzystniejszej sytuacji niż podmioty, które rozpoczęły analogiczną działalność gospodarczą po 1 stycznia 2010 r. i w związku z tym nie były wcześniej zarejestrowane na terenie Polski, zwłaszcza że po 1 stycznia 2010 r. podmioty te nie miałyby podstaw prawnych do takiej rejestracji. Również istniałoby uprzywilejowanie względem podmiotów, które wyrejestrowały się po 1 stycznia 2010 r. z uwagi na utratę przesłanek owej rejestracji.

Wreszcie należy podkreślić, że przyjęcie poglądu, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r. w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej, które nadal pozostawały zarejestrowane w kraju na potrzeby podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na warunkach określonych w art. 86 ust. 1, 2, 8 i 9 oraz art. 87 ust. 1, 5 i 5a ustawy o VAT, doprowadziłoby do nadmiernego faworyzowania tych podatników kosztem podmiotów krajowych. Trzeba bowiem podkreślić, że zgodnie z art. 2 ust. 2 XIII

dyrektywy, państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych. Potwierdza to również treść § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. Przepis ten bowiem stanowi, że zwrot podatku, w odniesieniu do podmiotów uprawnionych z państw trzecich, przysługuje na zasadzie wzajemności. Krajowi podatnicy zatem byłiby w znacznie gorszej sytuacji prawnej niż podmioty nieposiadające rezydencji podatkowej, zarejestrowani dla celów podatku od towarów i usług z uwagi na wcześniejsze uprawnienia, niedokonujące czynności opodatkowanych na terenie kraju.

Oczywiście XIII dyrektywa obowiązywała także w czasie, kiedy dokonywano rejestracji Spółki w czerwcu 2007 r. jako podatnika podatku od towarów i usług, a następnie rozliczano składane przez nią deklaracje podatkowe na warunkach określonych w art. 86 i art. 87 ustawy o VAT. Było to jednak związane z tym, że podmiot ten dokonywał czynności opodatkowanych na terenie kraju. Zmiana przepisów ustawy o VAT dokonana od 1 stycznia 2010 r., odnosząca się do art. 28a i 28b ustawy o VAT, zmieniła w sposób bezpośredni uprawnienia takich podmiotów jak skarżąca. Niewyeliminowanie warunku braku rejestracji, o którym była mowa w ówczesnym art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, co więcej, potwierdzenie tego warunku w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r., niewątpliwie było przejawem wadliwej implementacji zapisów XIII dyrektywy. Ponieważ sytuacja ta nie może wpływać negatywnie na sytuację podmiotu, należy podzielić stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 marca 2014 r., I FSK 586/13, że organ podatkowy powinien zgłoszone w deklaracjach podatnika wnioski o zwrot podatku potraktować jako złożone w trybie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. i nakazać ich rozpoznanie z pominięciem niezgodnych z XIII dyrektywą warunków określonych w art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT oraz § 3 ust. 1 pkt 2 tego rozporządzenia. Z uwagi na wadliwość regulacji normatywnych, prowadzących podatników do błędnych zachowań prawnych w zakresie dochodzenia należnych im uprawnień, nie można tych podatników pozbawiać możliwości dochodzenia tychże uprawnień, z których powinni prawidłowo skorzystać, gdyby nie wadliwa implementacja do krajowego porządku prawnego stosownych norm dyrektywy unijnej.

Reasumując dotychczasowe rozważania, należy uznać, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r., w stosunku do podmiotów z państw trzecich, nieposiadających na terytorium kraju rezydencji podatkowej (siedziby, stałego miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności - a w przypadku ich braku - zwykłego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zwykłego pobytu), które nadal pozostawały zarejestrowane w kraju na potrzeby podatku od towarów i usług, realizacja zasady neutralności, przez umożliwienie tym podmiotom odzyskania podatku zapłaconego w cenie zakupów dokonanych na terenie kraju, odbywała się na zasadach wynikających z art. 89 ust. 1 pkt 3, ust. 1a-1g ustawy o VAT oraz z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. Nr 224, poz. 1801 ze zm.).

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. podjął uchwałę jak w sentencji.



2015-06-09 • MF • Dz.Urz.MF.2015.41 • VAT: art. 15



## INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.050.1.2015.LJU.19 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 9 czerwca 2015 r.

### w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych

Działając na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, uwzględniając orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - dalej: "TSUE", w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez komorników sądowych, zmieniam interpretację ogólną z dnia 30 lipca 2004 r. Nr PP10-812-802/04/MR/1556PP oraz przekazuję następujące wyjaśnienia.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - dalej: "ustawa o VAT" - opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jednocześnie w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy. Podkreślić tu należy, że świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest m.in. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy zauważyć, że powyższe czynności podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy tu również zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Użyta na potrzeby podatku od towarów i usług definicja działalności gospodarczej jest tożsama z definicją zawartą w art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - dalej: "Dyrektywa 2006/112/WE", a przed 1 stycznia 2007 r. w art. 4 ust. 2 Szóstej Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

Analizując zakres pojęcia "działalność gospodarcza" TSUE wskazywał, że jest ono bardzo szerokie i zawiera wszelkie usługi świadczone przez wolne zawody oraz ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność gospodarcza jest rozpatrywana per se bez względu na jej cele lub skutki (wyrok w sprawie 235/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Holandii, pkt 8).

We wskazanym wyżej wyroku TSUE rozważał zagadnienie, czy notariusze i komornicy w Holandii prowadzą działalność, którą rządzą normalne reguły ekonomiczne, a tym samym, czy można uznać ją za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej. W pkt 10 tego wyroku zauważył, że: "W świetle neutralnego charakteru pojęcia 'działalność gospodarcza', fakt, iż działalność notariuszy i komorników polega na wykonywaniu obowiązków przyznanых i regulowanych przez prawo w interesie publicznym, jest nieistotny. Co więcej, artykuł 6 szóstej dyrektywy przewiduje wyrażnie, że niektóre czynności wykonywane z mocy prawa podlegają systemowi VAT.". Dodatkowo TSUE zauważył, że wszystkie usługi świadczone za wynagrodzeniem przez przedstawicieli wolnych zawodów lub zawodów uważanych za takie, co do zasady, podlegają podatkowi od wartości dodanej (pkt 11).

Ponadto w wyroku tym TSUE stwierdził, że skoro notariusze i komornicy w Holandii prowadzą niezależną działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług podmiotom trzecim, za co otrzymują płatności na własną rzecz, to muszą być oni uznani za podatników dla celów podatku VAT, w rozumieniu artykułu 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy (pkt 15).

Jednocześnie TSUE odniósł się do kwestii wyłączenia spod opodatkowania VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy (ustanawiającego wyłączenia spod reżimu VAT podmiotów prawa publicznego) czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników wskazując, że nawet jeśli przy wykonywaniu urzędowych czynności notariusze i komornicy realizują uprawnienia władzy publicznej, nie oznacza to, że mogą korzystać z powyższego wyłączenia. Powodem jest fakt, że prowadzą tę działalność nie jako podmiot rządzący się prawem publicznym, ponieważ nie są częścią administracji publicznej, ale w formie niezależnej działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wykonywania wolnego zawodu (pkt 22). W wyroku tym TSUE analizując, czy do czynności wykonywanych przez notariuszy i komorników ma zastosowanie art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy wyłączający z systemu VAT osoby związane z pracodawcą umową o pracę lub innym stosunkiem prawnym tworzącym relację pracodawca-pracownik zauważył, że "notariusze i komornicy nie są związani z władzami publicznymi jako pracownicy ponieważ nie są włączeni do administracji publicznej. Prowadzą działalność na własny rachunek i własną



odpowiedzialność; mogą swobodnie, chociaż podlegają pewnym ograniczeniom prawnym, ustalać w jaki sposób będą wykonywać swoją pracę i sami otrzymują środki, z których pochodzą ich dochody. Fakt, iż podlegają kontroli dyscyplinarnej władz publicznych (podobna sytuacja występuje także w przypadku innych zawodów regulowanych) oraz że ich wynagrodzenie jest ustalane przez prawo nie stanowi wystarczających podstaw do uznania ich za osoby związane więzami prawnymi z pracodawcą w rozumieniu artykułu 4 (4)."(pkt 14).

Należy dodatkowo wskazać, że kwestia wyłączenia spod opodatkowania czynności wykonywanych przez komorników sądowych była ponownie przedmiotem rozważań TSUE w sprawie C-456/07 Karol Mihal przeciwko Danovy Úrad Kosice V, który w postanowieniu z dnia 21 maja 2008 r., stwierdził, że: "Działalność wykonywana przez jednostkę, taka jak działalność komornika sądowego, nie jest zwolniona z podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że polega ona na dokonywaniu aktów należących do prerogatyw władzy publicznej. Gdyby nawet w ramach wykonywania jego funkcji, komornik sądowy dokonywał takich aktów, to w rozumieniu przepisów, takich jak te w sprawie przed sądem krajowym, wykonuje on działalność nie w formie podmiotu prawa publicznego, jako że nie jest włączony w strukturę administracji publicznej, lecz w formie samodzielnej działalności gospodarczej, wykonywanej w ramach wolnego zawodu, a w związku z tym nie przysługuje mu zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku."

Przenosząc powyższe tezy wynikające z wyroków TSUE na sytuację działających w Polsce komorników sądowych - zwanych dalej: "komornikami", należy w pierwszej kolejności wskazać, że ich działalność reguluje m.in. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji - dalej: "ustawa o komornikach". Zgodnie z art. 1 tej ustawy komornik jest funkcjonariuszem publicznym działającym przy sądzie rejonowym. Komornik jest podmiotem uprawnionym do wykonywania czynności egzekucyjnych w sprawach cywilnych, a ponadto wykonuje inne czynności przekazane na podstawie odrębnych przepisów (art. 2 ust. 1 ustawy o komornikach). Zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o komornikach, komornikom powierzono w szczególności następujące zadania:

- 1) wykonywanie orzeczeń sądowych w sprawach o roszczenia pieniężne i niepieniężne oraz o zabezpieczenie roszczeń;
- 2) wykonywanie innych tytułów wykonawczych wydanych na podstawie odrębnych przepisów oraz tytułów egzekucyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wykonaniu w drodze egzekucji sądowej bez zaopatrywania ich w klauzulę wykonalności;
- 3) sporządzanie protokołu stanu faktycznego przed wszczęciem procesu sądowego lub przed wydaniem orzeczenia na zarządzenie sądu lub prokuratora.

W myśl art. 2 ust. 2 ustawy o komornikach powyższe czynności komornik pełni osobiście, z wyjątkiem przypadków określonych w przepisach prawa. Czynności określone w art. 2 ustawy o komornikach, komornik wykonuje na własny rachunek (art. 3a ww. ustawy). Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z art. 43 ustawy o komornikach, komornik pobiera opłaty egzekucyjne za prowadzenie egzekucji i za inne czynności, do których ma umocowanie. Koszty działalności egzekucyjnej komornik pokrywa z uzyskanych opłat egzekucyjnych (art. 35 ww. ustawy), a dodatkowo komornikowi należy się zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji, w zakresie określonym ustawą (art. 39 ust. 1 tej ustawy). W myśl art. 40 ust. 1 ustawy o komornikach na pokrycie wydatków komornik może żądać zaliczki od strony lub innego uczestnika postępowania, który wniósł o dokonanie czynności, uzależniając czynność od jej uiszczenia. Ponadto należy wskazać, że sąd rejonowy, przy którym działa komornik, przekazuje komornikowi sumy niezbędne na pokrycie wydatków w sprawach osób zwolnionych w tym zakresie od kosztów sądowych (art. 40 ust. 3 ww. ustawy).

Analizując powyższe uregulowania oraz tezy wynikające z orzeczeń TSUE należy zauważyć, iż komornik - wykonując w szczególności czynności egzekucyjne - prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT działając w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Powyższe potwierdzone zostało również w postanowieniu NSA z dnia 21 lutego 2013 r. sygn. akt: I FSK 221/12, stanowiącym wniosek do TSUE o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, i nie zostało zakwestionowane w wyroku TSUE z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13.

Reasumując, wykonywane przez komorników czynności należy uznać za podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług świadczenie usług za wynagrodzeniem. Jednocześnie do tych czynności nie ma zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, a zatem podlegają one opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2004 r. Nr PP10-812-802/04/MR/1556PP (Dz. Urz. Ministra Finansów z 10 sierpnia 2004 r., Nr 10, poz. 93), są nieaktualne.

Mając na uwadze:

- zaprezentowane w interpretacji ogólnej z dnia 30 lipca 2004 r. stanowisko, zgodnie z którym komornicy sądowi nie byli uznawani za podatników podatku od towarów i usług,
- wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę zaufania obywateli do państwa (określaną również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela),
- treść art. 14m § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przewidującego zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku przez okres w nim wskazany, znajdującego zastosowanie w niniejszej sprawie do komorników (jako osób, w stosunku do których zastosowanie się do ww. interpretacji z dnia 30 lipca 2004 r. wyłączyło możliwość ich rejestracji jako podatników i kwartalnego rozliczania VAT, co w kontekście wyrażonej w art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej zasady nieszkodzenia wymaga objęcia ich ochroną przewidzianą w art. 14m § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej dla podatników rozliczających się kwartalnie) komornicy są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług, z tytułu wykonywanych przez nich czynności za wynagrodzeniem, do końca miesiąca września 2015 r.

2015-02-12 • TK • SK 14/12 • AKC 2004: art. 65



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 12 lutego 2015 r.

SK 14/12

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz - przewodniczący,

Zbigniew Cieślak - sprawozdawca,

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

Stanisław Rymar,

Piotr Tuleja,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, na rozprawie w dniach 23 września 2014 r. i 12 lutego 2015 r., skargi konstytucyjnej spółki POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. z siedzibą w Lubinie o zbadanie zgodności:

1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

orzeka:

**§ 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy przypadków nieświadomego przyjęcia przez sprzedającego oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe zawierającego nieprawdziwe dane, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

## UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 18 sierpnia 2011 r., POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. (dalej: skarżąca spółka, spółka) zarzuciła, że:

1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżąca spółka prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., spółka odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które były następnie podstawą zwolnienia z podatku akcyzowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez skarżącą spółkę oświadczeń zawiera dane niezgodne z rzeczywistością (wskazane w oświadczeniach osoby nie figurują w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istnieją, nikt nie jest zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane osoby, które zamieszkują pod wskazanymi adresami, nie znają rzekomych nabywców ani nie

zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń ani nie posiadają urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach). Tym samym zaistniało podejrzenie, że nieprawdziwość danych jest efektem popełnienia przestępstwa polegającego w szczególności na posługiwaniu się przez kontrahentów spółki fałszywymi dokumentami i podawaniu przez nich fałszywych informacji. Dlatego równolegle z prowadzonym postępowaniem podatkowym prowadzone były postępowania przygotowawcze przez Prokuraturę Okręgową w Legnicy oraz Komendę Wojewódzką Policji we Wrocławiu w sprawie przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów.

Decyzjami z 27 kwietnia 2006 r. (sygn. akt 452000-RPA-9110-114/06/bl/X) i z 25 maja 2006 r. (sygn. akt 45200-RPA-9110-115/06/bl/X) Naczelnik Urzędu Celnego w Legnicy nałożył na spółkę obowiązek zapłaty podatku akcyzowego (za styczeń i luty 2003 r.), jako że oświadczenia zawierające nieprawdziwe dane należy traktować na równi z brakiem oświadczeń, a tym samym z niewypełnieniem obowiązku ich odbierania przez skarżącą spółkę (§ 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r.). Organ odwoławczy - Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, decyzjami z 27 lipca 2006 r. (sygn. akt 450000-PA-9119-91/06) i z 2 sierpnia 2006 r. (sygn. akt 450000-PA-9110-98/06/X), utrzymał w mocy zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu Celnego w Legnicy. Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, wyrokami z 18 stycznia 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1401/06) i z 26 stycznia 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1494/06), oddalił skargi wniesione przez spółkę, stwierdzając prawidłowość rozumowania organów podatkowych. W toku postępowania wszczętego wskutek skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny miał wątpliwości w zakresie konstytucyjności norm zastosowanych w kwestionowanych decyzjach podatkowych. Dlatego postanowieniem z 16 listopada 2007 r. (sygn. akt I FSK 792/07) zwrócił się z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego. Postanowieniem z 25 stycznia 2011 r. (sygn. P 5/08, OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 3) Trybunał umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W czasie oczekiwania na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zakończyły się postępowania karne pozostające w związku z okolicznościami niniejszej sprawy. Jak twierdzi skarżąca spółka, z powszechnie dostępnych informacji wynika, że stała się ona ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Okazało się bowiem, że nabywany od spółki olej opałowy był wprowadzany do obrotu jako olej napędowy, po uprzednim jego odbarwieniu. Niemniej jednak Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 20 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 260/11), oddalił skargi kasacyjne skarżącej spółki, nie podzielaając jej zarzutów o konieczności uwzględnienia w postępowaniu ustaleń poczynionych w ramach postępowania karnego.

1.2. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej spółka podkreśliła przede wszystkim, że orzeczenia wydane w stanie faktycznym będącym tłem niniejszej sprawy nie stanowią pojedynczych przykładów wadliwego stosowania prawa. W kwestii obciążenia sprzedawców podatkiem akcyzowym, ze względu na nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego spełniającym wymogi formalne, dotychczas nie zapadł - zdaniem skarżącej spółki - żaden wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego czy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który przedstawiłby inną interpretację kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2002 r. Oznacza ona w szczególności, że ciężar finansowy podatku akcyzowego został poniesiony przez skarżącą spółkę, mimo iż na podstawie uprawnień udzielonych przez ustawodawcę (np. do kontroli dowodu osobistego nabywcy - art. 35a ustawy o VAT) nie mogła zapobiec procederowi przestępczemu. Konstrukcja zwolnienia z akcyzy sprzedaży olejów pod warunkiem uzyskania oświadczenia zawierającego dane zgodne z rzeczywistością stanowi zatem swoistą pułapkę na przedsiębiorców sprzedających oleje opałowe. Przedsiębiorca nie miał podstaw do odmowy zastosowania zwolnienia (sprzedaży oleju po cenie bez podatku akcyzowego) nabywcy przedstawiającemu stosowne oświadczenie. Jednocześnie nie miał kompetencji w zakresie kontroli prawdziwości informacji podanych przez nabywców. Wykrycie takich nieprawidłowości przez organ podatkowy (wyposażony w instrumenty prawne służące ustaleniu tzw. prawdy materialnej) skutkowało nałożeniem sankcji na przedsiębiorcę, który z własnych środków musiał pokryć koszt akcyzy należnej od sprzedaży i nabycia oleju.

Zdaniem skarżącej spółki, kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne w taki sposób, że sprzedawca pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od sprzedawanych olejów na cele opałowe, gdy odbierze od nabywcy oświadczenie o takim przeznaczeniu nabywanego oleju spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające nieprawdziwe dane, ograniczają w niedopuszczalny sposób konstytucyjne prawo własności. Przenoszą bowiem na sprzedawcę odpowiedzialność finansową za bezprawne działania kontrahenta (podanie przez nabywcę oleju nieprawdziwych danych w oświadczeniu) i zobowiązują podatnika do podejmowania działań kontrolnych w zakresie prawdziwości oświadczeń, obiektywnie niemożliwych do wykonania w świetle przyznanych mu uprawnień. Na podstawie art. 35a ustawy o VAT mógł on żądać od nabywcy okazania dowodu tożsamości lub innego identyfikującego go dokumentu. Prawodawca nie przewidział jednak żadnych innych mechanizmów kontroli danych zawartych w oświadczeniu, w tym liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia. Innymi słowy, stosowanie kwestionowanych przepisów prowadzi do sytuacji, w której sprzedawca ponosi ekonomiczny koszt podatku, podczas gdy nabywca, który podał nieprawdziwe dane (popełnił przestępstwo), cieszy się nieuzasadnioną korzyścią ekonomiczną.

Niezgodność unormowań przewidujących obciążenie podatnika skutkami zachowań podmiotów trzecich z zasadą demokratycznego państwa prawnego znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, według którego jeśli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, to nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu (zob. wyrok TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33). Niedopuszczalność nałożenia na podatnika odpowiedzialności za cudze działania została potwierdzona również przez Europejski Trybunał Praw Człowieka i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W ocenie spółki, konstrukcja oświadczeń uzyskiwanych od nabywców ma na celu usprawnienie kontroli przez właściwe organy faktycznego przeznaczenia oleju. Odbierając oświadczenia, sprzedawca działa jako statio fisci, jako przedstawiciel organów kontroli podatkowej, którym oświadczenia pozwalają na skuteczną kontrolę nabywców. Nie można jednak nakładać na sprzedawcę obowiązku kontroli uczciwości nabywcy, ponieważ podatnik nie ma do tego odpowiednich narzędzi. W państwie prawa kontrola podatników powinna być sprawowana przez powołane w tym celu organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, a nie przez innych podatników. Przenoszenie obowiązku działań kontrolnych z organów państwowych na innych podatników powinno być traktowane jako wyjątek i zawsze wynikać wprost z przepisu prawa. Niemniej jednak takiemu zabiegowi zawsze powinno towarzyszyć wyposażenie podatnika w odpowiednie instrumenty umożliwiające mu realizację nałożonego obowiązku. W przeciwnym wypadku, tj. gdy na podatnika wyłącznie przenosi się obowiązki organów podatkowych, nie tworząc dla niego instrumentów faktycznie umożliwiających spełnienie powierzonych obowiązków, mamy

do czynienia z naruszeniem konstytucyjnych zasad proporcjonalności i demokratycznego państwa prawnego. Merytoryczna weryfikacja oświadczenia o przeznaczeniu oleju przez jego nabywcę jest niemożliwa do przeprowadzenia przez podatnika, w szczególności jeżeli kontrahent będzie posługiwać się sfałszowanymi dokumentami tożsamości.

W zakresie zarzutu nieprawidłowej realizacji upoważnień ustawowych do wydania rozporządzeń (wynikających z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4, art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT) skarżąca spółka stwierdziła, że przepisy rozporządzenia określają warunki zwolnienia z podatku akcyzowego oraz przypadki pozbawienia prawa do zwolnienia. Tym samym wskazują zasady nałożenia podatku, wpływając na prawo własności środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Mogą zatem podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji, w szczególności w zakresie spełnienia wymogu ograniczenia własności "tylko w drodze ustawy" (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Na podstawie wskazanych delegacji ustawowych Minister Finansów został umocowany do obniżenia stawek i określenia warunków zwolnień przedmiotowych, biorąc pod uwagę czynniki o charakterze makroekonomicznym oraz konieczność zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wyrobów akcyzowych. Delegacja nie określiła natomiast wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w zakresie przeznaczenia wyrobów akcyzowych na określone cele (w tym cele opałowe). Tym bardziej również nie uprawniała do wprowadzenia warunków zwolnienia na podstawie określonej dokumentacji, która w żaden sposób nie koresponduje z warunkami ekonomicznymi określonymi w upoważnieniu ustawowym. Upoważnieniu ustawowemu brak dostatecznej określoności, dlatego nie uprawnia ono Ministra Finansów do uzależnienia ciężaru opodatkowania od kwestii dokumentacyjnych. Na podstawie przepisów ustawy o VAT nie można wyznaczyć zakresu ograniczenia prawa własności, co skutkuje niezgodnością kwestionowanych unormowań z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Zaskarżone przepisy rozporządzenia z 2002 r. są samoistnym uregulowaniem o charakterze podstawowym, które ogranicza konstytucyjne prawo własności. Zostały ponadto wydane na podstawie delegacji ustawowej sformułowanej w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 Konstytucji (rolą rozporządzenia jest konkretyzacja ustawy, a nie jej uzupełnienie).

Zdaniem skarżącej spółki, skoro w ustawie o VAT nie przewidziano żadnych wytycznych odnoszących się do warunków zwolnienia w powyższym zakresie, to Minister Finansów nie był władny przewidzieć takich wymogów w akcie o randze podustawowej. Przyjęcie założenia, że wystarczającą podstawą do wprowadzenia § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. jest ogólne upoważnienie z art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT oznaczałoby przekazanie Ministrowi Finansów kompetencji ustawodawczych w zakresie kształtowania zakresu czynności zwolnionych z podatku.

Podsumowując, w wyniku wydania ostatecznego orzeczenia w niniejszej sprawie naruszono prawo skarżącej spółki do własności środków pieniężnych (określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 3 Konstytucji) przez:

- 1) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych z powodu bezprawnych działań podmiotów trzecich (kontrahentów), tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji,
- 2) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych z powodu działań, którym nie mogła zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych kompetencji, tj. w sposób sprzeczny z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 3) pozbawienie spółki własności środków pieniężnych w drodze samoistnego unormowania o charakterze podustawowym, tj. w sposób sprzeczny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Mimo że zakwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. i ustawy o VAT utraciły moc obowiązującą, wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest, w ocenie skarżącej spółki, konieczne dla ochrony jej konstytucyjnego prawa własności. Wyrok Trybunału stanowić może bowiem podstawę do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego.

2. Minister Finansów zajął stanowisko w niniejszej sprawie w piśmie z 11 maja 2012 r., w którym wniósł o:

- 1) umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., badanego samodzielnie, jak i w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. oraz w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT,
- 2) umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z Konstytucją § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT,
- 3) w przypadku nieuwzględnienia stanowiska wskazanego w pkt 1 i 2 - stwierdzenie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji,
- 4) stwierdzenie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 5) stwierdzenie, że § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu Minister Finansów wywiódł, że § 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r. nie został zaskarżony w skargach kasacyjnych złożonych w związku z niniejszą sprawą, a zatem nie był przedmiotem rozpatrzenia przez Naczelny Sąd Administracyjny i podstawą prawną ostatecznego orzeczenia, o którym stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji. To skutkuje umorzeniem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Minister Finansów zauważył również, że wskazany przez skarżącą spółkę § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie został wydany w wykonaniu delegacji wynikającej z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT. Realizacja tego przepisu ustawowego nastąpiła bowiem w § 11 i § 11a rozporządzenia z 2002 r. Zakwestionowane przez spółkę przepisy rozporządzenia z 2002 r. stanowią wykonanie art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, który nie został powołany w skardze konstytucyjnej. W powyższym zakresie zatem niniejsza skarga jest oczywiście bezzasadna.

Zdaniem Ministra Finansów, zarzut spółki polegający na braku ustawowych wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego, w związku z zasadą związania Trybunału granicami skargi, wymagał wskazania przez skarżącą spółkę właściwych przepisów zawierających delegację do wydania rozporządzenia z 2002 r.

Z ostrożności procesowej Minister Finansów podał argumenty za bezzasadnością zarzutu o niedopuszczalnym samoistnym ograniczeniu prawa własności przez § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 ustawy o VAT, a w zasadzie z art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ to ten przepis stanowił podstawę do wydania powyższych przepisów rozporządzenia z 2002 r. W ocenie Ministra Finansów, wyraźne upoważnienie zawarte w art. 37 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT do obniżenia przez organ wykonawczy stawek podatku akcyzowego oznacza, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, że nie doszło do naruszenia zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego.

Minister Finansów wyjaśnił jednocześnie, że treść § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. została ukształtowana z uwzględnieniem okoliczności wskazanych w art. 37 ust. 4 ustawy o VAT, co oznacza bezzasadność zarzutu o wydaniu rozporządzenia z 2002 r. bez jakichkolwiek wytycznych zawartych w ustawie.

W związku z zarzutem przeniesienia na sprzedawcę odpowiedzialności za bezprawne działania kontrahenta i zobowiązania do podejmowania działań obiektywnie niemożliwych do wykonania, Minister Finansów zaznaczył, że korzystanie z obniżonych stawek akcyzy, a także ze zwolnienia z obowiązku podatkowego nie miało charakteru obligatoryjnego (przymusowego). Sprzedawca mógł podjąć autonomiczną decyzję: czy sprzedawać oleje opałowe z niższą stawką akcyzy, z uwzględnieniem ewentualnego ryzyka poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele inne niż opałowe, czy też w sytuacji np. odmowy okazania dokumentu tożsamości lub obawy o uczciwość nabywcy skorzystać z możliwości sprzedaży takiego oleju opałowego, z zastosowaniem stawki akcyzy jak dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe, z jednoczesną możliwością odzyskania podatku, jaki sprzedawca sam zapłacił w cenie zakupu tego oleju (§ 14 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r.). Konsekwencje wyboru sposobu postępowania jasno wynikały z przepisów i nie stawiały skarżącej spółki w sytuacji przymusowej. Transakcje z udziałem niżej opodatkowanego wyrobu obciążone były większym ryzykiem, wiązały się z dodatkowymi warunkami (obowiązkiem uzyskania oświadczeń o przeznaczeniu oleju), zweryfikowania danych osobowych nabywcy (na podstawie art. 35a ustawy o VAT), ale też niosły wyższe korzyści ekonomiczne. Z kolei sprzedaż oleju opałowego, bez potrzeby uzyskiwania oświadczeń i weryfikowania danych nabywców, ale wyżej opodatkowanego, wiązała się z ryzykiem uzyskania niższych korzyści ekonomicznych.

Minister Finansów przypomniał również, że z zasady proporcjonalności wynika konieczność zachowania odpowiednich proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami dla obywateli. Konstruując warunki stosowania obniżonej stawki akcyzy, oprócz obowiązku barwienia oleju na cele opałowe, wprowadzono system oświadczeń, które sprzedawcy mieli pobrać od nabywców olejów opałowych. Jednocześnie w ustawie stworzono możliwość weryfikowania takich oświadczeń w ten sposób, że istniała możliwość żądania okazania dowodu tożsamości celem identyfikacji nabywcy. Powyższe obowiązki uznano za adekwatne do osiągnięcia celu, jakim było zabezpieczenie prawidłowości stosowania obniżonych stawek akcyzy. Skarżąca spółka zakwestionowała możliwość legitymowania nabywców jako wystarczający instrument pozwalający na kontrolę rzetelności pobieranych oświadczeń i zaniechała skorzystania z tego środka weryfikacji danych, co nie wydaje się działaniem racjonalnym nawet w przypadku negatywnej oceny jego skuteczności.

Minister Finansów podał w wątpliwość także to, czy stopień adekwatności obowiązków podatkowych, jakie nałożono na podmioty korzystające z możliwości stosowania obniżonych stawek akcyzy, może być rozpatrywany w świetle zgodności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak bowiem wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 22 maja 2002 r. o sygn. K 6/02, "regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony" (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Z kolei zasada demokratycznego państwa prawnego nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w ramach skargi konstytucyjnej.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT Minister Finansów konsekwentnie wywiódł, że ustawa może pod pewnymi względami upoważniać do określenia podmiotów zwolnionych od podatku w drodze rozporządzenia, co nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. Art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT jest także zgodny z art. 92 Konstytucji, gdyż spełnia wymogi zawarte w tym przepisie, upoważniając organ wskazany w Konstytucji do wydania rozporządzenia (minister właściwy do spraw finansów publicznych), wskazując zakres spraw przekazanych do uregulowania (zwolnienie niektórych grup podatników z akcyzy) oraz wytyczne dotyczące treści tego aktu wykonawczego (konieczność uwzględnienia "możliwości wystąpienia podwójnego opodatkowania akcyzą tych samych wyrobów akcyzowych"). Nie wydaje się przy tym, żeby skarżone przepisy mogły zostać zakwalifikowane do przepisów prawa daninowego powodujących uszczuplenie majątkowe, prowadzące do konfiskaty mienia, a tym samym godzące w konstytucyjne prawo własności. Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. stwarzał możliwość (a nie przymus) skorzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego dla określonej grupy podmiotów, która znalazła się w określonej sytuacji faktycznej (tj. była sprzedawcami olejów opałowych na cele opałowe, na którą przeniesiono, w cenie nabycia, ciężar opodatkowania na wcześniejszej fazie obrotu). O dobrowolności korzystania z tej instytucji świadczy m.in. to, że skarżąca spółka miała prawo (obawiając się dokonywania transakcji z podmiotami, których wiarygodności nie była pewna) dokonać sprzedaży oleju opałowego ze stawką akcyzy dla oleju przeznaczonego do celów innych niż opałowe oraz odzyskać akcyzę, jaką sama zapłaciła w cenie ich nabycia od producenta (§ 14 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r.).

3. W piśmie z 14 maja 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował o przystąpieniu do udziału w postępowaniu, wnosząc jednocześnie o uznanie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji przez to, że sprzedawca oleju opałowego pozbawiony jest prawa do zastosowania zwolnienia z podatku akcyzowego od sprzedanych olejów na cele opałowe, jeśli odbierze od nabywcy oświadczenie o przeznaczeniu nabywanego oleju na te cele, spełniające wszystkie wymogi formalne, lecz zawierające dane niezgodne z rzeczywistością.

W uzasadnieniu Rzecznik Praw Obywatelskich przypomniał, że jeden z zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów - § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 94/08 (zob. wyrok z 7 września 2010 r., OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), co jednak nie stanowi podstawy umorzenia postępowania ze względu na odmienny zakres od wskazanego przez skarżącą spółkę.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych jest uzasadniony wówczas, gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej. W niniejszej sprawie zachodzi taka sytuacja - wykazane zostało, że nawet kontrola prawidłowości danych zawartych w oświadczeniu z dowodem osobistym nie zabezpieczała rzetelności tych danych, jeśli nabywca posłużył się sfałszowanym dokumentem. Jak słusznie podniosła spółka, prawodawca nie wprowadził instrumentów zapewniających realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał liczbę posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, w którym się znajdują. Uzależniając uprawnienie sprzedawcy do skorzystania ze zwolnienia od podatku akcyzowego od spełnienia warunków w istocie niemożliwych do realizacji, stworzono pozór istnienia środków prawnych zabezpieczających to uprawnienie. Tym samym kwestionowana regulacja narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to zasadę ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

Dodatkowo Rzecznik Praw Obywatelskich uznał, że prawodawca naruszył zasadę proporcjonalności przez nałożenie na sprzedawców paliw opałowych obowiązku pobierania oświadczeń bez możliwości dokonania realnej ich kontroli, jednocześnie obciążając sprzedawców sankcjami podatkowymi, również w przypadku legitymowania się nabywców sfałszowanymi dokumentami. Celem wprowadzenia obowiązku uzyskiwania oświadczeń było umożliwienie kontroli państwa nad obrotem tymi olejami. Cel ten nie został jednak osiągnięty, bo system oświadczeń był i jest wadliwy.

4. W piśmie z 24 maja 2012 r. stanowisko w sprawie zajął Sejm, wnosząc o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W uzasadnieniu Sejm wyjaśnił, że w petitum skargi konstytucyjnej spółka zakwestionowała przepisy ustawy o VAT jedynie w związku z przepisami rozporządzenia z 2002 r. Jednak w uzasadnieniu skargi pojawiły się również zarzuty dotyczące bezpośrednio delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia, a uzasadniające jej niezgodność z art. 92 ust. 1 Konstytucji ze względu na nieokreśloność i brak wytycznych co do treści aktu wykonawczego. Zgodnie jednak z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wskazany przepis Konstytucji nie może stanowić wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, ponieważ nie jest źródłem konstytucyjnych wolności lub praw jednostki.

5. W związku ze stanowiskiem Rzecznika Praw Obywatelskich dodatkowe stanowisko zajął Minister Finansów w piśmie z 31 maja 2012 r. Podtrzymał swój pogląd wyrażony 11 maja 2012 r. o niezasadności zarzutu niezgodności § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponownie podkreślając fakultatywny charakter korzystania z obniżonych stawek akcyzy (na warunkach przewidzianych w rozporządzeniu z 2002 r.), połączonego z ryzykiem poniesienia konsekwencji zaistnienia nieprawidłowości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego. Dodatkowo Minister Finansów nie zgodził się ze stwierdzeniem, że dowód tożsamości stanowił niewystarczający dokument weryfikujący prawdziwość danych osobowych nabywców olejów opałowych. Przepisy podatkowe regulujące obszary szczególnie drażliwe (ulgi, obniżki stawek) starają się minimalizować ryzyko popełnienia oszustw podatkowych, co nie znaczy, że są gwarantem całkowitej eliminacji z obrotu gospodarczego tego negatywnego zjawiska. Dowody tożsamości są dokumentami urzędowymi, korzystającymi z domniemania prawdziwości danych w nich zawartych. Sprawdzenie na ich podstawie danych osobowych nabywców olejów opałowych uznane zostało za czynność wystarczającą i jednocześnie nietrudną do wyegzekwowania przez sprzedawcę w momencie dokonywania sprzedaży. Tym samym prawodawca wprowadził instrumenty prawne zapewniające realną możliwość ustalenia przez sprzedawcę, czy nabywca oleju opałowego prawidłowo wskazał liczbę posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsce, w którym się znajdują.

Minister Finansów wyjaśnił również, że przepisy rozporządzenia z 2002 r. dotyczące stosowania obniżonych stawek akcyzy, w powiązaniu z systemem oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz uprawnieniem do sprawdzenia danych osobowych nabywcy na podstawie dowodu tożsamości (art. 35a ustawy o VAT), miały pozwolić na weryfikację danych osobowych nabywcy w momencie zawierania transakcji sprzedaży, nie zaś wszystkich danych zawartych w oświadczeniu nabywcy o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego. Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 2011 r., sygn. akt I GSK 48/10, w którym podkreślono: "za podanie przez nabywcę w oświadczeniu nieprawdziwych danych dotyczących posiadania urządzeń grzewczych, ich rodzaju i ilości (które to informacje pozwalają na ustalenie rzeczywistego wykorzystania oleju) odpowiada oczywiście nabywca, a nie sprzedawca, gdyż tej okoliczności sprzedawca nie może sprawdzić w momencie sprzedaży". Jednocześnie trudno wyobrazić sobie sytuację, w której Minister Finansów przyznałby prawo wejścia sprzedawcy do domu nabywcy celem ustalenia miejsca i ilości posiadanych przez niego urządzeń grzewczych. Przepisy takie mogłyby zostać ocenione jako niedopuszczalna ingerencja w prawa osobiste jednostki i stanowić podstawę do kwestionowania ich zgodności z Konstytucją.

6. Prokurator Generalny zajął stanowisko w piśmie z 27 sierpnia 2012 r., wnosząc o stwierdzenie, że:

1) § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

2) § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są zgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu Prokurator Generalny zauważył, że z uwagi na uchylenie kwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów, zasadne jest rozważenie konieczności umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Zgodnie z regulacją intertemporalną odpowiednią do spraw podatkowych, przepisy te mają zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych w okresie ich obowiązywania - są podstawą rozstrzygnięć dotyczących podatku akcyzowego ze stycznia i lutego 2003 r. (obowiązują w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Niezależnie od tego zaistniała również przesłanka art. 39 ust. 3 ustawy o TK, jako że kwestionowane unormowanie odnosi się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności. Nie istnieje jednocześnie żaden alternatywny instrument prawny (poza uznaniem niekonstytucyjności) mogący zmienić

sytuację prawną ukształtowaną definitywnie przed utratą mocy prawnej tych powyższych przepisów.

Ponadto Prokurator Generalny przypomniał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. był już przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 7 września 2010 r. o sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67) stwierdził jego zgodność z art. 2 oraz art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji. Niemniej jednak, z uwagi na niewystąpienie jednoczesnej tożsamości przedmiotu kontroli i zarzutów w niniejszej sprawie i w sprawie o sygn. P 94/08, nie istnieje podstawa umorzenia ze względu na przesłankę *ne bis in idem*.

Prokurator Generalny zaznaczył również, że nie każdy przepis powołany przez skarżącą spółkę może stanowić wzorzec kontroli w postępowaniu wszczętym wskutek skargi konstytucyjnej. Wśród nich należy wymienić art. 2, art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji, które nie mogą być podstawą nałożenia konstytucyjnych obowiązków. Natomiast dopuszczalna jest ocena z punktu widzenia tych wzorców w związku z podstawowym wzorcem kontroli, a mianowicie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, zarzuty dotyczące niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów należy uznać za nieuzasadnione, za czym przemawia szereg argumentów. Ustawodawca jest bowiem uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem również swobodę kształtowania obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Natomiast kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) przyjętych w tym zakresie rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Ustawodawca nie ma przy tym konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca może swobodnie przesądzać o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Wydaje się, że w zakresie dotyczącym wprowadzenia w akcie wykonawczym regulacji zawierających rozwiązania unormowań ustawowych dotyczących zwolnień i ulg podatkowych, prawodawcy również przysługuje pewna swoboda regulacyjna, oczywiście o ile przyjęte rozwiązania mieszczą się w granicach upoważnienia ustawowego i nie naruszają konstytucyjnych zasad, na podstawie których zostały sformułowane formalne i materialne ograniczenia dotyczące przepisów podatkowych.

Prokurator Generalny podkreślił ponadto, że dane zawarte w oświadczeniu, o którym stanowi § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2002 r., umożliwiały organom podatkowym skuteczną kontrolę faktycznego sposobu wykorzystania oleju opałowego, a tym samym weryfikację zasadności zwolnienia z obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego. Przyjęte rozwiązanie wydaje się znajdować potwierdzenie w logicznym związku między rzetelnością danych zawartych w oświadczeniach o przeznaczeniu oleju opałowego na cele opałowe, a uzasadnionym korzystaniem przez podatników ze zwolnień podatkowych w dziedzinie obrotu olejami opałowymi.

W ocenie Prokuratora Generalnego, nie można uznać, że zastosowanie wysokiej stawki podatkowej podatku akcyzowego w przypadku przewidzianym w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. ma charakter sankcji podatkowej. Przyjęta w kwestionowanych przepisach konstrukcja pełni funkcję restytutywną i prewencyjną. Nie są w jej ramach kreowane żadne specjalne (właściwe tylko dla przewidzianej w niej sytuacji) stawki podatkowe ani też dodatkowe zobowiązania podatkowe, wykraczające poza uregulowania ustawowe. Wynikający z kwestionowanej regulacji nakaz uiszczenia podatku akcyzowego nie jest więc sankcją, lecz środkiem zapewniającym prawidłowość obrotu olejami opałowymi i zrekompensowanie ewentualnych strat budżetu państwa, które mogłyby powstać w wyniku naruszenia zasad obrotu olejami opałowymi lub też w związku z tymi naruszeniami. Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy zatem rozpatrywać w kategoriach utraty możliwości skorzystania z dobrodziejstwa zwolnienia podatkowego, nie zaś nałożenia sankcji podatkowej. Przyjęte rozwiązanie nie może być uznane za nieracjonalną, arbitralną i nieproporcjonalną ingerencję w prawa majątkowe podatnika, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu olejami opałowymi, pozostaje dobrem oczywiście wyższym aniżeli dobro poświęcane, a więc możliwość zwolnienia podatkowego przy sprzedaży oleju opałowego bez zachowania wymogu uzyskania oświadczenia o przeznaczeniu tego oleju na cele opałowe zawierającego prawdziwe dane dotyczące nabywcy.

Prokurator Generalny stwierdził również, że w sytuacji przewidzianej § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. obciążenie obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego od oleju opałowego jego sprzedawcy, mimo iż nabywca uzyskał korzyść majątkową, jest związane z przyjętymi w ustawie o VAT rozwiązaniami dotyczącymi konstrukcji podatku akcyzowego i podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia. Podatek akcyzowy zakłada pewnego rodzaju odpowiedzialność podatkową "łańcucha" podmiotów, który to mechanizm jest korzystny dla budżetu państwa. Organ podatkowy w razie stwierdzenia, że podatek akcyzowy nie został zapłacony w poszczególnych fazach obrotu wyrobem akcyzowym, powinien dochodzić tej należności budżetowej od podatnika, który bezspornie nie wykonał ciążącego na nim obowiązku podatku akcyzowego w najwcześniejszej z faz tego obrotu. Minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w drodze rozporządzenia, zwolnić niektóre grupy podatników z obowiązku podatkowego, co nie znaczy jednak, że w przypadku sprzedawców wyrobów akcyzowych byli oni podatnikami podatku akcyzowego w dalszej kolejności. Z unormowań ustawowych wynika zatem obowiązek podatkowy w akcyzie ciążący na sprzedawcy oleju opałowego, gdyż powstał on we wcześniejszej fazie obrotu tymże paliwem. W odniesieniu do zarzutu, według którego obowiązkiem podatkowym powinni być obciążeni nabywcy oleju opałowego (korzystający z niższej ceny z racji zwolnienia nabytego oleju z akcyzy), Prokurator Generalny zaznaczył, że prowadziłoby to do podwójnego opodatkowania wyrobów akcyzowych (przepisy ustawy o VAT nie statuuja solidarnej lub zastępczej odpowiedzialności podatkowej nabywców i sprzedawców).

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestia skuteczności rozwiązania przewidzianego w art. 35a ustawy o VAT dla zapewnienia sprzedawcom olejów opałowych realnej możliwości kontroli rzetelności danych podawanych w oświadczeniu przez nabywcę, wykracza poza zakres kontroli w niniejszej sprawie. Artykuł 35a ustawy o VAT nie jest bowiem przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, na co wskazuje petitum i uzasadnienie skargi konstytucyjnej. Równocześnie zaś w kompetencji Trybunału nie leży kontrola trafności i celowości rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę. Niezależnie od tego Prokurator Generalny zauważył, że w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe obu instancji ustaliły m.in., że pracownicy skarżącej spółki nie sprawdzali dowodów tożsamości nabywców oleju opałowego, a tym samym spółka nie korzystała z uprawnień wynikających z art. 35a ustawy o VAT.

Dodatkowo Prokurator Generalny zwrócił uwagę na to, że korzystanie ze zwolnienia z obowiązku podatkowego podczas sprzedaży oleju opałowego nie miało charakteru obligatoryjnego. Sprzedawcy mieli wybór, czy sprzedawać ten olej z

zastosowaniem zwolnienia podatkowego (po niższej cenie), co wiązało się z obowiązkiem uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabytego oleju na cele opałowe i koniecznością weryfikowania jego danych w trybie art. 35a ustawy o VAT, czy też sprzedawać olej z zastosowaniem stawek akcyzy dla oleju napędowego. W pierwszym przypadku sprzedawca musiał liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami podatkowymi w razie niezłożenia oświadczenia czy też nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniu, lecz uzyskiwał większe korzyści ekonomiczne. W drugiej sytuacji sprzedawca musiał liczyć się z uzyskaniem mniejszych korzyści ekonomicznych, lecz równocześnie mógł odzyskać podatek akcyzowy, jaki uiścił przy zakupie oleju opałowego w jego cenie.

Prokurator Generalny przypomniał również, że w prawie podatkowym elementy obiektywne (przedmiotowe) dominują nad stroną subiektywną (podmiotową), np. dobrą wiarą lub zawinieniem. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na podatnikach niezależnie od ich wiedzy i przekonania. Dla powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego sprzedawcy oleju opałowego, w przypadku sprzedaży tego oleju na cele inne niż opałowe, nie ma zatem znaczenia, czy można przypisać mu winę, czy też został wprowadzony w błąd przez nierzetelnego kontrahenta. Na prowadzącym działalność gospodarczą ciąży ryzyko doboru kontrahentów, ich nierzetelności, wadliwości lub fikcyjności oświadczeń przez nich składanych, nieprzeznaczenia oleju na cele opałowe; sprzedawca we wszystkich wątpliwych przypadkach mógł odmówić sprzedaży z zastosowaniem preferencyjnych stawek podatkowych.

W kontekście zarzutu niekonstytucyjnego ograniczenia prawa własności w akcie o charakterze podustawowym, dla którego brak było upoważnienia w ustawie, Prokurator Generalny zaznaczył, że zarówno w przypadku określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jak i uszczegółowienia w rozporządzeniu zasad przyznawania ulg podatkowych określonych obowiązkowo w ustawie ustawodawca ma szeroką swobodę działania, choć z poszanowaniem ogólnych zasad konstytucyjnych. Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. Możliwe jest tworzenie w ustawach - w dopuszczalnym w art. 217 Konstytucji zakresie - upoważnień ustawowych umożliwiających regulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu. Ustawa może upoważnić organy wykonawcze do szczegółowego określenia ulg i umorzeń podatkowych. Jest to dopuszczalne pod warunkiem, że określi ona ogólne zasady w tym zakresie i udzieli wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym. Konstytucja nie formułuje w istocie zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego, ale przyjmuje zasadę wyłączności ustawy w normowaniu istotnych elementów stosunku podatkowego. Delegacje ujęte w art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT nie przekazują do regulacji w akcie podustawowym powyższych elementów. Wskazany jest w nich organ upoważniony do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie oraz wytyczne dotyczące jego treści (są zgodne zatem z art. 217 i art. 92 ust. 1 Konstytucji). Jednocześnie § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 rozporządzenia z 2002 r. mieszczą się w zakresie wyżej wymienionych upoważnień i nie wkraczają w materię zastrzeżoną do wyłączności ustawy.

Prokurator Generalny stwierdził ponadto, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinienia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania.

W ocenie Prokuratora Generalnego, niezasadny jest także zarzut niedopuszczalnej ingerencji w prawo własności przez nałożenie obowiązku podatkowego w akcie podustawowym. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego, obciążający sprzedawcę oleju opałowego na cele inne niż opałowe, wynikał bowiem w szczególności z art. 2 i art. 35 ust. 1 ustawy o VAT. Zwolnienie podatkowe oznacza wyłączenie spod opodatkowania określonej kategorii stanów faktycznych bądź prawnych, mimo że mieszczą się one w zakresie opodatkowania. Podmiot objęty zwolnieniem pozostaje jednak podatnikiem - aby zwolnienie mogło mieć zastosowanie, musi bowiem istnieć obowiązek podatkowy. Przepis § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zwalniał zatem z obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy, a nie z rozporządzenia. Kwestionowane przepisy rozporządzenia z 2002 r. prowadzą do pozbawienia podatnika prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego, lecz nie są podstawą prawną nałożenia na niego nowego obowiązku podatkowego. W razie utraty prawa do zwolnienia podatkowego na sprzedawcy ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku akcyzowego, którego źródłem jest ustawa. Wynikająca z zaskarżonych przepisów rozporządzenia z 2002 r. ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru niedopuszczalnego konstytucyjnie ograniczenia jego prawa własności, gdyż powoduje jedynie konieczność wywiązania się przez niego z obowiązku wynikającego z ustawy.

## II

Na rozprawie 23 września 2014 r. Prokurator Generalny dookreślił zakres czasowy obowiązywania kontrolowanych przepisów, zmieniając wcześniej powoływaną datę końcową z 1 stycznia 2004 r. na 31 grudnia 2003 r. W pozostałym zakresie uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska. Następnie Trybunał Konstytucyjny odroczył rozprawę bezterminowo.

## III

W piśmie z 7 listopada 2014 r. skarżąca spółka złożyła dodatkowe wyjaśnienia w sprawie. W ich ramach podkreśliła, że przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy o treści nadanej im w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych. Sprowadzają się one do uznania, że nieprawdziwość danych zawartych w oświadczeniu o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniającym wszystkie formalne wymogi oświadczenia) należy utożsamiać z brakiem takiego oświadczenia, a przez to - z niemożnością zastosowania przez sprzedawcę zwolnienia z podatku akcyzowego. Przy tym skala zjawiska oszustw w zakresie obrotu olejem opałowym, którego de facto ofiarami są sprzedawcy, dotyka większość podmiotów działających w branży paliwowej. Jej przedstawiciele podejmowali daleko posunięte działania, których celem było zwrócenie uwagi najwyższych rangą przedstawicieli państw na istnienie problemu związanego z systemem oświadczeń i jego skutki, oraz wskazywali alternatywę dla obowiązującego systemu.

Skarżąca spółka podniosła ponadto, że uzyskała dostęp do skazujących wyroków sądów karnych, które identyfikują uczestników przestępczego procederu ją dotyczącego. Wykrycie i skazanie sprawców - rzeczywistych nabywców oleju opałowego, którzy oszukali spółkę i wykorzystali olej w sposób niezgodny z deklarowanym przez siebie przeznaczeniem - tym bardziej obrazuje rażącą sprzeczność zaskarżonych przepisów z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Skarżąca spółka jest bowiem obciążana ciężarem podatku akcyzowego, zaś nabywcy - zidentyfikowani i skazani za organizację



procederu polegającego na wprowadzeniu spółki w błąd nie ponoszą z tego tytułu odpowiedzialności finansowej. Spółka stała się ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej składającej się z wielu osób i działającej w rozbudowanej formule. Tymczasem zakwestionowana treść przepisów utrwalona w orzecznictwie wykluczała w ogóle badanie przyczyn złożenia oświadczeń o nieprawdziwych danych (w tym wzięcie pod uwagę ustaleń dokonanych w toczącym się postępowaniu karnym).

Następnie spółka powołała orzeczenia sądów administracyjnych wydane po wniesieniu skargi konstytucyjnej, które potwierdzają zawarte w niej zarzuty w zakresie konsekwencji nieprawidłowości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego przedstawianych przez jego nabywców. Zaznaczyła jednocześnie, że nie każde odstępstwo od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej skutkuje uznaniem, iż przedmiotem skargi jest kwestia stosowania prawa, która nie podlega kognicji Trybunału. Ewentualne występowanie jednostkowych orzeczeń odbiegających od podnoszonej przez spółkę utrwalonej linii orzeczniczej nie stanowi podstawy uznania, że przedmiotem zaskarżenia jest kwestia stosowania prawa.

#### IV

W piśmie z 9 lutego 2015 r. dodatkowe stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów. Podkreślił on, że takie przepisy, co do których praktyka orzecznicza ujawnia ich niejednołitą wykładnię przez poszczególne składy orzekające, nie mogą być przedmiotem badania zgodności z Konstytucją. W dalszej kolejności Minister Finansów - wskazując odpowiednie orzeczenia sądów administracyjnych - zauważył, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy rozporządzenia z 2002 r. były przedmiotem rozbieżnej wykładni co do konsekwencji nieprawdziwości oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego.

Dodatkowo Minister Finansów poddał analizie akta spraw karnych, które - w ocenie skarżącej - miały potwierdzać, że stała się ona ofiarą zorganizowanej grupy przestępczej. Zdaniem Ministra Finansów, świadczą one o tym, że w dziale sprzedaży skarżącej spółki zatrudnieni byli zarówno pracownicy, którzy byli podstępnie wprowadzeni w błąd przez inne osoby, jak i trzy pracownice powiązane z grupą przestępczą. Przy tym proceder podstępnego wprowadzania w błąd pracowników skarżącej dotyczył niewielkiej liczby spraw, w porównaniu z działalnością pracowników powiązanych z grupą przestępczą. Ponadto pracownicy skarżącej spółki nie weryfikowali tożsamości zamawiających z danymi wynikającymi z dowodów osobistych (mimo podstawy prawnej takiego uprawnienia), a przez to mogli nieświadomie "sprzyjać" powstaniu sytuacji podstępnego wprowadzenia w błąd. Minister Finansów zauważył też, że skarga konstytucyjna dotyczy podatkowych decyzji wymiarowych ze stycznia i lutego 2003 r., zaś większość przedłożonych przez skarżącą wyroków stwierdzających "podstępne wprowadzenie w błąd pracowników skarżącej" dotyczy okresów późniejszych. Skarżąca, dysponując wyrokami skazującymi konkretnych osób, których działalność miała wyrządzić jej szkodę, może dochodzić jej naprawienia w postępowaniu cywilnym. Jednocześnie, w ocenie Ministra Finansów, z akt karnych wynika, że trzy pracownice skarżącej współpracowały z grupą przestępczą. Niezrozumiałe w tym zakresie pozostają wyjaśnienia skarżącej w sprawie braku jej odpowiedzialności za działania jej własnych pracowników. Jeśli skarżąca spółka prowadzi działalność gospodarczą, to działa "na zewnątrz" przez osoby przez siebie zatrudnione. Przy czym obowiązujące przepisy przewidują odpowiedzialność pracownika za umyślnie wyrządzoną szkodę swemu pracodawcy (tutaj spółce), w pełnej wysokości.

Na zakończenie Minister Finansów wskazał przypadki, w których w przeszłości podejmował inicjatywy na rzecz rozwiązania problemu opodatkowania akcyzą sprzedaży paliw opałowych i zmniejszenia skali zjawisk niepożądanych.

#### V

Na rozprawie 12 lutego 2015 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska dotychczas zajęte w sprawie.

#### VI

##### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Skarga konstytucyjna stanowi nadzwyczajny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności, a jej wniesienie uwarunkowane zostało spełnieniem wymogów wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny przypominał, że w każdym stadium postępowania jest obowiązany badać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki (konstytucyjne lub ustawowe), których zaistnienie skutkuje obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. postanowienie TK z 16 marca 2005 r., sygn. SK 41/03, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 31 i powołane tam orzeczenia). Ugruntowane orzecznictwo Trybunału wskazuje bowiem, że kwestia weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej nie kończy się w fazie jej wstępnego rozpoznania, lecz jest aktualna przez cały czas jej rozpatrywania (zob. np. postanowienie TK z 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130 i cytowane tam orzecznictwo).

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), którego przepisy zostały zakwestionowane w niniejszej sprawie, utraciło moc obowiązującą 31 grudnia 2003 r., w wyniku wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196; dalej: rozporządzenie z 2003 r.). Zatem Trybunał Konstytucyjny był obowiązany przede wszystkim rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania związane z utratą mocy obowiązującej aktu normatywnego w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w niniejszym przypadku nie mamy do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonych formalnie przepisów, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji, gdyż "zgodnie z regulacją intertemporalną miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za odpowiednie lata" (wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą - w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK - dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do żadnej sytuacji faktycznej (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie z powodu utraty mocy zaskarżonych przepisów byłoby niedopuszczalne także z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 ustawy o TK, w świetle którego art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie istnienia związku pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 21 maja 2001 r. (sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85), związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;
- po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Biorąc pod uwagę powyższe, w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki wyłączające umorzenie postępowania na mocy art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Na podstawie § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. zostały bowiem wydane decyzje organów obu instancji administracyjnych, które - dopóki nie zostaną wyeliminowane z obrotu prawnego w odpowiednim trybie i przez właściwy organ - mają wpływ na sytuację prawną ich adresata, co z kolei oznacza potencjalne naruszenie jego praw konstytucyjnych.

3. Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny przypominał, że jeden z zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów był już przedmiotem kontroli sprawowanej przez Trybunał. Dotyczyło to § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., którego konstytucyjność podlegała weryfikacji w kontekście m.in. art. 217 ustawy zasadniczej, a zatem wzorcem wskazanym również w skardze konstytucyjnej spółki POL-MIEDŹ TRANS sp. z o.o. (dalej: skarżąca spółka, spółka). W wyroku z 7 września 2010 r., sygn. P 94/08 (OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67), § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. został uznany za zgodny z art. 2 i art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji. W związku z tym zasadne jest rozważenie tego, czy w powyższym zakresie postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie podlega umorzeniu ze względu na zbędność wydania wyroku.

Niewątpliwie wydanie wyroku jest zbędne w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK w przypadku uprzedniego stwierdzenia przez Trybunał niezgodności z Konstytucją zakwestionowanego ponownie przepisu. Nie ma przy tym znaczenia fakt wskazania nowych, oprócz będących już podstawą orzeczenia niekonstytucyjności, wzorców kontroli konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 28 lipca 2003 r., sygn. P 26/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 73). Trybunał, stwierdzając niekonstytucyjność przepisu prawnego w odniesieniu do jednego z wzorców kontroli, dokonuje - w zakresie określonym w orzeczeniu - jego eliminacji z porządku prawnego, bądź też wskazuje brak unormowania, bez którego, ze względu na naturę objętej aktem regulacji, powstaje stan budzący zastrzeżenia natury konstytucyjnej. W takim stanie rzeczy nie ma znaczenia to, czy mogły istnieć jeszcze inne podstawy do stwierdzenia jego niekonstytucyjności. Osiągnięty już bowiem został podstawowy cel, będący także celem aktualnych skarżących, polegający na wyeliminowaniu z porządku prawnego stanu niezgodności z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 3 października 2001 r., sygn. SK 3/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 218).

Inaczej powyższa kwestia przedstawia się w sytuacji, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł wcześniej o zgodności z Konstytucją kwestionowanego ponownie przepisu. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że z zasadą *ne bis in idem* nie mamy do czynienia w przypadku wskazania nowych wzorców kontroli (zob. sygn. P 26/02). Co więcej, wcześniejsze orzeczenie o zgodności z Konstytucją kwestionowanego ponownie przepisu z tymi samymi wzorcami konstytucyjnymi również nie zawsze musi skutkować umorzeniem postępowania. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12 września 2006 r. (sygn. SK 21/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 103), "To, że określone przepisy stanowiły już przedmiot kontroli z określonymi wzorcami, nie wyklucza (...) ponownego badania tych samych przepisów z tymi samymi wzorcami, jeżeli inicjator kontroli przedstawia nowe, niepowoływane wcześniej argumenty, okoliczności lub dowody uzasadniające prowadzenie postępowania i wydanie wyroku".

W świetle powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny doszedł do wniosku, że wyrok o sygn. P 94/08 nie stanowi przeszkody dla ponownego merytorycznego badania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., także co do zgodności tego przepisu z art. 217 Konstytucji. Wynika to stąd, że skarżąca spółka w ramach niniejszej sprawy sformułowała odmienne zarzuty od tych, które podniósł sąd pytający w sprawie o sygn. P 94/08. W pytaniu prawnym sądu obejmowały one wskazanie, że stawka podatku w zakresie sprzedaży oleju opałowego określona w rozporządzeniu z 2002 r. mogłaby przekroczyć wysokość stawki ustawowej, co narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej.

Ponadto Trybunał Konstytucyjny przypominał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił przedmiot zaskarżenia również w sprawie o sygn. SK 59/12. W tym przypadku Trybunał postanowieniem z 17 grudnia 2013 r. (OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 144) umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Podstawą takiego rozstrzygnięcia było stwierdzenie, że zakwestionowane przez skarżącą przepisy nie stanowiły źródła naruszenia jej konstytucyjnych praw wskazanych w skargach konstytucyjnych: prawa własności w związku z zasadą wyłączności ustawy oraz prawa własności w związku z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jak wywiódł Trybunał w postanowieniu o sygn. SK 59/12, skarżąca nie może czynić przedmiotem skargi konstytucyjnej przepisów w zakresie wymogów, od których uzależnione jest zwolnienie podatkowe, w sytuacji gdy nie dokonała obrotu paliwami mogącego stanowić podstawę takiego zwolnienia.

4. Zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej unormowanie jest związane z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym czynności określonych w art. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), tj. dotyczących tzw. wyrobów akcyzowych. Zaskarżony § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. określa skutki niespełnienia warunku zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej oraz zwolnienia z opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży oleju opałowego. Wymóg ten polega na uzyskaniu przez sprzedawcę od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu wyrobu na cele opałowe. Zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., "w przypadku niezłożenia oświadczeń" znajdują zastosowanie stawki podatku akcyzowego wyznaczone dla oleju napędowego. W orzeczeniach wydanych w stanie faktycznym będącym tłem niniejszej sprawy na równi z "niezłożeniem oświadczeń" potraktowane zostały oświadczenia spełniające wymogi formalne określone w

§ 6 ust. 2 rozporządzenia z 2002 r., które jednak zawierały nieprawdziwe dane (wskazane w oświadczeniach osoby nie figurowały w ewidencji ludności ani w ewidencji podatników, podane w oświadczeniach adresy nie istniały, nikt nie był zameldowany pod wskazanymi adresami bądź przesłuchiwane przez organ podatkowy osoby, które zamieszkiwały pod wskazanymi adresami nie znały rzekomych nabywców ani nie zlecały tym osobom zakupu oleju opałowego, nie podpisywały oświadczeń, czy też nie posiadały urządzeń grzewczych określonych w oświadczeniach). Uzasadnienie zarzutu sformułowanego przez skarżącą w odniesieniu do zakwestionowanego unormowania sprowadza się do przyjęcia, że w orzecznictwie sądów i organów powyższa wykładnia § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. i określenia "niezłożenie oświadczenia" jest utrwalona i jednolita.

W powyższym kontekście rozważenia wymagało w szczególności to, czy przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej nie uczyniono sposobu stosowania wskazanego przepisu prawa. Ustalenia w tym zakresie są o tyle istotne, że art. 79 ust. 1 Konstytucji, mówiący o skardze konstytucyjnej, kształtuje ją jako skargę "na przepis", nie zaś na jego stosowanie. "Płaszczyzna stosowania prawa, aczkolwiek nieobojętna z punktu widzenia przesłanek skorzystania ze skargi konstytucyjnej, pozostaje mimo wszystko poza zakresem kontrolnej właściwości Trybunału Konstytucyjnego" (postanowienie TK z 1 września 2008 r., sygn. Ts 56/07, niepublikowane).

Jednocześnie jednak należy pamiętać, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten - podczas stosowania - nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju (zob. wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W związku z tym Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i cytowane tam orzeczenia). Jeżeli tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (zob. sygn. K 33/99).

Po dokonaniu analizy orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do sposobu stosowania § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., Trybunał doszedł do wniosku, że zakwestionowane przez skarżącą spółkę rozumienie tego przepisu w judykaturze sądowoadministracyjnej jest utrwalone i dominujące. W istocie bowiem zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego, które jednocześnie spełnia wszystkie wymogi co do formy i treści, jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to wiąże się z koniecznością zastosowania podwyższonej stawki podatku akcyzowego wyznaczonej dla oleju napędowego (zob. wyroki NSA z: 25 kwietnia 2007 r., sygn. akt I FSK 719/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1485/07; 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt I GSK 212/11; 12 kwietnia 2011, sygn. akt I GSK 211/11; 17 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 324/11; 25 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 1327/10; 28 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 1456/10; 21 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 727/11; 3 września 2013 r., sygn. akt I GSK 1267/11; wszystkie opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Należy jednak zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych można również wskazać orzeczenia podkreślające niedopuszczalność przypisania podatnikowi negatywnych konsekwencji za nieprawdziwość oświadczeń o przeznaczeniu oleju (zob. wyroki WSA: w Łodzi z 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 2032/06; w Krakowie z 12 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 964/06; w Warszawie z 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2328/10 oraz wyrok NSA z 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 810/10; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Odnoszą się one zarówno do przepisów kwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia z 2002 r., jak i do przepisów rozporządzenia z 2003 r., które przewidywało jednak analogiczne unormowania do ocenianych w niniejszej sprawie (por. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2003 r.). Sugerują one możliwość wykazania odstępstw od utrwalonej wykładni zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów. W związku z tym trzeba podkreślić, że nawet występowanie takiej okoliczności nie wpływa na uznanie, iż na tle § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. nie mamy do czynienia z utrwaloną i powszechną jego wykładnią, która wyłączałaby dopuszczalność merytorycznego orzekania Trybunału. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85), utrwalone "powszechne (...) stosowanie" unormowania, które jest niezbyt konsekwentnie zmieniane, i to po wydaniu ostatecznego orzeczenia krzywdzącego skarżącą, nie może przesądzać o niemożności wydania wyroku i o automatycznym umorzeniu postępowania. Z tego względu Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne.

5. Odnosząc się do przedmiotu kontroli, Trybunał przypomniał, że skarżąca zakwestionowała odpowiednie przepisy rozporządzenia z 2002 r. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r. W związku z tym należy zaznaczyć, że § 6 ust. 5 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. przez cały okres obowiązywania rozporządzenia z 2002 r. miały to samo brzmienie, a zatem wskazane dookreślenie zawarte w petitum skargi konstytucyjnej jest zbędne. Z kolei § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. rzeczywiście został zmieniony 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał w tym nowym brzmieniu do momentu uchylenia tego rozporządzenia. Tylko więc w odniesieniu do § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. konieczne jest dookreślenie zakresu czasowego kontroli. Dodatkowo Trybunał zauważył, że wbrew twierdzeniu skarżącej spółki, kontrola obejmuje stan prawny obowiązujący do 31 grudnia 2003 r., ponieważ zgodnie z § 31 rozporządzenia z 2003 r., a więc aktu uchylającego rozporządzenie z 2002 r., akt ten wszedł w życie 1 stycznia 2004 r. Wszystkie powyższe ustalenia zostały odpowiednio odzwierciedlone w sentencji niniejszego wyroku.

6. Wzorcami kontroli konstytucyjności zakwestionowanych przepisów zostały określone art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem skarżącej, ich naruszenie było skutkiem nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe (we własność środków pieniężnych), naruszającej jednocześnie zasadę demokratycznego państwa prawnego. Powodem tego jest obciążenie skarżącej spółki konsekwencjami bezprawnych działań podmiotów trzecich (jej kontrahentów), którym nie mogła ona zapobiec i które pozostawały poza jej kontrolą w świetle przyznanych uprawnień.

Wobec tak ukształtowanej podstawy kontroli Trybunał ustosunkował się do wątpliwości, jakie mogą powstać w związku z adekwatnością art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji do oceny zgodności unormowań dotyczących obciążeń podatkowych. W tym zakresie Trybunał odwołał się do swojego utrwalonego orzecznictwa, w którym wielokrotnie

wskazywał, że realizacja obowiązku podatkowego zawsze łączy się z ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Jednakże skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz należy ją rozpatrzeć w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; postanowienia TK z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68). Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności lub innych praw majątkowych, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12).

Na tym tle Trybunał zaznaczył, że skarżąca spółka nie kwestionuje samego nałożenia podatku, a jedynie kwestionuje ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego, zamiast zapłaty podatku w wysokości wyznaczonej dla analogicznego oleju służącego do celów napędowych. Takie oznaczenie przedmiotu zaskarżenia sprawia, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału (zob. wyroki TK z: 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50 i o sygn. K 16/07), art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji należy uznać za adekwatne wzorce kontroli § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy niewątpliwie do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym. Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (zob. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3). Zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wskazuje art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Z kolei art. 2 Konstytucji został powołany przez skarżącą spółkę w związku z wynikającą z niego zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, z której się wyprowadza zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, a tym samym stwarzania organom państwowym możliwości i zachęty nadużywania władzy względem obywateli (zob. L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2006, s. 62). W wyroku z 8 stycznia 2013 r. o sygn. K 18/10 (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 2), Trybunał stwierdził w kontekście niniejszej zasady, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki.

7. Przepisy zakwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia z 2002 r. przewidują znacząco obniżone - w stosunku do oleju napędowego - stawki podatkowe oraz zwolnienia od podatku akcyzowego mające zastosowanie w odniesieniu do podatników będących sprzedawcami oleju opałowego (zob. § 2 ust. 1 pkt 1 oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.). Przy czym obie te ulgi dotyczą olejów opałowych przeznaczonych wyłącznie na cele opałowe. Preferencyjne stawki podatku akcyzowego na wyroby wykorzystywane do celów opałowych znajdują oczywiste uzasadnienie społeczne. Podatek akcyzowy, będąc podatkiem konsumpcyjnym, jest doliczany przez producenta lub importera do ceny produktu i w ostatecznym rozrachunku obciąża jego nabywcę, najczęściej konsumenta. Stąd też prawodawca zdecydował o wprowadzeniu niższej stawki akcyzy dla olejów zużywanych na cele grzewcze, aby uniknąć zbytniego obciążania tym podatkiem gospodarstw domowych (zob. wyrok TK z 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9). Ponieważ jednak oleje opałowe, ze względu na swoje cechy fizyczne, mogą być wykorzystane także do celów napędowych, które nie uzasadniają zwolnień ani obniżenia stawki podatku akcyzowego, prawodawca przewidział mechanizm służący przeciwdziałaniu nadużyciom podczas sprzedaży olejów opałowych. Zastosowanie ulgi w zakresie podatku akcyzowego na oleje opałowe zostało uzależnione od spełnienia przez sprzedawcę tych wyrobów energetycznych warunków określonych m.in. w § 6 ust. 1-2 rozporządzenia z 2002 r., a mianowicie odebrania od nabywcy w określonej formie i treści oświadczenia o przeznaczeniu oleju do celów opałowych. Jednocześnie w świetle utrwalonej wykładni § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przyjętej w orzecznictwie sądów administracyjnych i organów podatkowych (zakwestionowanej przez skarżącą spółkę), spełnieniem wspomnianego warunku jest wyłącznie dysponowanie oświadczeniem zawierającym prawdziwe dane. Innymi słowy, przyjęcie oświadczenia spełniającego wymogi co do formy i koniecznych elementów treści niekoniecznie oznacza możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia z podatku akcyzowego. Jeżeli bowiem okaże się, że treść takiego oświadczenia nie odpowiada rzeczywistości, to podatnik będący sprzedawcą oleju opałowego zostanie obciążony podatkiem obliczonym według podwyższonej stawki określonej dla oleju napędowego. Nastąpi to niezależnie od tego, czy sprzedawca świadomie przyjął nieprawdziwe oświadczenie o przeznaczeniu oleju, czy też nie miał żadnego wpływu na niezgodność z prawdą zawartych w nim danych (np. dane nabywcy były nieprawdziwe, ponieważ posługiwał się sfałszowanym dowodem tożsamości lub innym dokumentem identyfikującym).

Oczywiście unormowanie nakładające na sprzedawcę oleju opałowego obowiązki związane z odebraniem, przechowywaniem i udostępnianiem do kontroli oświadczeń nabywcy o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zwolnienia podatkowego lub do zastosowania obniżonej stawki akcyzy wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Wykorzystywanie oleju opałowego, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego lub zapłacono go z zastosowaniem obniżonej stawki podatkowej, na inne cele, w tym zwłaszcza jako paliwa do silników, należy traktować jako patologię, która godzi w interes finansowy państwa (zob. L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, "Przegląd Podatkowy" nr 10/2011, s. 32). Jednak wprowadzając rozwiązania prawne przeciwdziałające

takim zjawiskom, nie można tracić z pola widzenia podmiotów dokonujących sprzedaży wyrobów energetycznych i ich słusznym interesów (zob. ibidem).

W ocenie Trybunału, kwestionowana przez skarżącą norma prawna, wyinterpretowana w orzecznictwie z § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., jest niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencją w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), naruszającą jednocześnie zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

Zastosowanie stawki akcyzy określonej dla sprzedaży olejów napędowych ma charakter warunkowy i jest powiązane z dokonaniem sprzedaży oleju opałowego bez dochowania wymaganych warunków zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania lub zwolnienia podatkowego. Niespełnienie przez zbywcę oleju opałowego warunków koniecznych ze względu na preferencyjny cel wykorzystania oleju opałowego, powoduje, że zmienia się przedmiot opodatkowania - podatek akcyzowy obciąża w tym przypadku sprzedaż wyrobów akcyzowych w postaci olejów napędowych. Wysoka stawka podatku wyznaczona dla tego typu wyrobów pełni określoną funkcję. Rygoryzm warunków zastosowania preferencji podatkowych w zakresie sprzedaży oleju opałowego ma na celu ograniczenie procederu uszczuplania należności budżetu państwa w związku ze sprzedażą lub wykorzystaniem oleju opałowego niezgodnie z jego przeznaczeniem. Przy tym należy przyjąć, że prawodawca ma pełne prawo określać warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z ulg lub zwolnień podatkowych, a także wskazywać skutki niedochowania tych warunków przez podatnika, sprowadzające się najczęściej do utraty możliwości skorzystania z preferencji podatkowych (zob. sygn. P 24/12). Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. sygn. P 24/12 i cytowane tam orzeczenia).

Powyższa swoboda prawodawcy nie uprawnia go jednak do ustanawiania warunków, które są niemożliwe do spełnienia przez podatnika. Wówczas bowiem dochodzi w szczególności do naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawa majątkowe podatnika, co wiąże się z koniecznością uiszczenia przez niego podatku w zwiększonej wysokości spowodowanej niemożnością skorzystania z preferencji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że ta niemożność wynika z zaistnienia okoliczności, na które podatnik nie ma żadnego wpływu.

Zdaniem Trybunału, w taki sposób należy ocenić unormowanie, w którego świetle zawierające nieprawdziwe dane oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego (spełniające wymogi formalne) jest utożsamiane z brakiem takiego oświadczenia, a przez to z niespełnieniem warunku skorzystania przez sprzedawcę z ulgi lub zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego i wiąże się z koniecznością zapłaty podatku według stawki przewidzianej dla oleju napędowego. Jednocześnie Trybunał pragnie podkreślić, że niespełnienie powyższego warunku musi być konsekwencją niemożności jego zrealizowania przez podatnika sprzedającego olej opałowy, wynikającej z braku wpływu tego podatnika na to, że nabywca złożył fałszywe oświadczenie, i z niewiedzy sprzedającego o tym fakcie. Innymi słowy, konstytucyjnie niedopuszczalne jest obciążenie podatnika koniecznością poniesienia zwiększonych obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy nieświadomie przyjął on oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Nie budzi przy tym wątpliwości, że potwierdzeniem braku świadomości mogą być ustalenia dokonane przez sąd karny w prawomocnym wyroku skazującym osoby odpowiedzialne za wprowadzenie w błąd sprzedającego olej opałowy. Taka okoliczność wystąpiła w przypadku skarżącej spółki, która z tytułu sprzedaży oleju opałowego została obciążona podatkiem akcyzowym od oleju napędowego wskutek nieprawdziwości danych zawartych w oświadczeniach, złożonych przez nabywców popełniających czyny przestępcze (taka kwalifikacja ich działania została potwierdzona prawomocnymi wyrokami skazującymi).

Podsumowując, w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie - nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Taka konstatacja znajduje uzasadnienie również w świetle następującego poglądu Trybunału wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): "[j]eżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione (...). Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa".

8. Skarżąca spółka wniosła ponadto o stwierdzenie, że § 6 ust. 1 pkt 2, ust. 2 i ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2004 r., w związku z art. 37 ust. 2 pkt 2 i ust. 4 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a i ust. 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r., są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Wobec tego Trybunał zauważył, że niezależnie od dookreślenia przez spółkę zakresu czasowego obowiązywania kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2002 r., które - jak wcześniej zaznaczono - ma ograniczone znaczenie dla ustalenia przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, należy pamiętać o tym, iż rozporządzenie z 2002 r. zostało wydane 22 marca 2002 r. Skarżąca upatruje naruszenia w wyszczególnionych przepisach rozporządzenia z 2002 r. konstytucyjnych wymogów dotyczących wydawania rozporządzeń (art. 92 ust. 1 Konstytucji), co - w jej ocenie - ma stanowić konsekwencję tego, że wymienione przepisy upoważniające zawarte w ustawie o VAT nie uprawniają do wprowadzenia w rozporządzeniu z 2002 r. warunków zwolnienia podatkowego na podstawie posiadanej określonej dokumentacji (oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego). Tym samym naruszenie art. 92 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji również art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 217 Konstytucji, jest w istocie skutkiem niezgodności przepisów rozporządzenia z 2002 r. z przepisami ustawy o VAT upoważniającymi do wydania rozporządzenia. Skarżąca spółka oznaczyła jednocześnie zakres czasowy obowiązywania tych upoważnień - od 1 października 2002 r. do 1 stycznia 2004 r. Wskazanie daty początkowej wynikało stąd, że art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT został zmieniony 1 października 2002 r., na mocy art. 1 pkt 13 lit. b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 153, poz. 1272). Z natury rzeczy zatem przepisy ustawy, które zaczęły

obowiązywać później (1 października 2002 r.) nie mogły być podstawą wydania wcześniejszego rozporządzenia (z 22 marca 2002 r.), a więc niewłaściwe jest wykazywanie niezgodności rozporządzenia z 2002 r. z ustawą o VAT w brzmieniu ustawy innym niż to, które obowiązywało w chwili wydawania rozporządzenia. Skutkuje to bowiem niespełnieniem wymogów formalnych skargi konstytucyjnej w postaci konieczności wskazania sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK) i obliuguje Trybunał do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

9. Trybunał zaznaczył, że skutkiem niniejszego wyroku nie jest definitywne uchylenie mocy obowiązującej § 6 ust. 5 (stosowanego w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r.), rozumiane jako niemożność stosowania tego przepisu także do stanów faktycznych powstałych w okresie jego obowiązywania, lecz chodzi jedynie o wyeliminowanie z porządku prawnego określonego zakresu normowania tego przepisu (określonej normy prawnej z niego wynikającej, niewyczerpującej wszakże całego znaczenia normatywnego tego przepisu). Od momentu wejścia w życie wyroku Trybunału, § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., oraz z § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. nie będzie zawierał unormowania, które wyłączałoby możliwość skorzystania z preferencyjnej stawki lub zwolnienia z podatku akcyzowego w przypadku nieświadomego przyjęcia przez podatnika oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego zawierającego nieprawdziwe dane.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2014-11-17 • NSA • II FPS 3/14 • PIT: art. 22**

Obecnie zob. art. 22 ust. 1m



## **Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego**

**z dnia 17 listopada 2014 r.**

**II FPS 3/14**

Przewodniczący: sędzia NSA Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Stefan Babiarz (współsprawozdawca), Anna Dumas, Maciej Jaśniewicz, Tomasz Kolanowski, Jan Rudowski (sprawozdawca), Krzysztof Winiarski.

Naczelný Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego, w sprawie ze skargi kasacyjnej Ministra Finansów (organ upoważniony: Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 stycznia 2012 r. w sprawie ze skargi Anny G. na interpretację indywidualną Ministra Finansów (organ upoważniony: Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) z dnia 1 sierpnia 2011 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, po rozpoznaniu w dniu 17 listopada 2014 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez Naczelný Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 20 marca 2014 r. do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę mogły zostać odliczone przez spadkobiercę od przychodu ze zbycia tych jednostek na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) w związku z art. 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).**

### **UZASADNIENIE**

(... ) Ze stanu faktycznego przedstawionego przez Sąd I instancji wynika, że 2 maja 2011 r. skarżąca złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zbycia nabytych w drodze spadku jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym. Zainteresowana podała, że 14 marca 2006 r. wraz z mężem zakupiła z majątku wspólnego 2001,601 jednostek uczestnictwa zrównoważonego subfunduszu (...). Dnia 7 marca 2009 r. jej mąż zginął w wypadku, pozostawiając ją z dwójką małoletnich dzieci.

Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego zadano następujące pytanie:

"Czy odprowadzenie 19% podatku od pełnej wartości odkupywanych przez towarzystwo funduszu inwestycyjnego jednostek uczestnictwa jest zgodne z prawem i nie narusza praw nabytych w drodze spadkobrania?"

W ocenie skarżącej przy zbyciu odziedziczonych po mężu jednostek uczestnictwa zarówno jej, jak i dzieciom przysługuje prawo do pomniejszenia przychodu o koszty ich uzyskania. Zdaniem skarżącej wynika to z treści art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zgodnie z którym w zakresie prawa podatkowego ona i jej dzieci dziedziczą po zmarłym mężu nie tylko obowiązki, lecz także uprawnienia. Ponadto skarżąca sformułowała tezę, że uprawnieniem takim niewątpliwie jest prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodu.

We wskazanej interpretacji indywidualnej Minister Finansów uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Uzasadniając wydaną interpretację, organ wyjaśnił, że spadkobiercy – nabywając jednostki uczestnictwa w drodze spadku – nie ponieśli kosztów ich nabycia. W ocenie organu w przypadku odkupienia przez fundusz inwestycyjny jednostek nabytych w drodze dziedziczenia uzyskany przychód z tytułu udziału w funduszu kapitałowym stanowił równocześnie dochód do opodatkowania 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.), a zatem płatnik, tj. towarzystwo funduszy inwestycyjnych, był zobowiązany do pobrania tego podatku.

W skardze (...) skarżąca wniosła o uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji, stawiając zarzut naruszenia art. 97 § 1 O.p. w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (...) uznał za trafny zarzut skargi dotyczący naruszenia prawa materialnego, tj. art. 97 § 1 O.p. w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. przez ich błędną wykładnię, skutkującą brakiem ich zastosowania. W zaskarżonym wyroku Sąd stanął na stanowisku, że prawo majątkowe podlegające sukcesji w myśl art. 97 § 1 O.p. musi zaistnieć jeszcze za życia spadkodawcy i mieć ekonomiczny charakter, nie musi natomiast wystąpić jego konkretyzacja rozumiana jako zaistnienie jeszcze za życia spadkodawcy zdarzenia skutkującego możliwością skorzystania z tego prawa. Do prawa majątkowego podlegającego dziedziczeniu zalicza się także prawo do rozliczenia straty w kolejnych okresach rozliczeniowych, które rozliczyć można dopiero w razie osiągnięcia dochodu w kolejnych okresach obrachunkowych. W ocenie Sądu I instancji za prawo majątkowe podlegające dziedziczeniu należy uznać także prawo do pomniejszenia przychodu

o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, które następnie zostały zbyte – wykupione przez fundusz inwestycyjny. W konsekwencji Sąd I instancji uchylił zaskarżoną interpretację na podstawie art. 146 § 1 P.p.s.a.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku Minister Finansów wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji, a także zasądzenie od skarżącej na rzecz organu podatkowego kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono, na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a., naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 97 § 1 O.p. w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię i przyjęcie, że prawo do pomniejszenia przychodu o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, które następnie zostały wykupione przez fundusz inwestycyjny, należy uznać za prawo majątkowe podlegające dziedziczeniu, a w konsekwencji nieprzyjęcie, że w niniejszej sprawie przy zbyciu odziedziczonych po mężu i ojcu jednostek uczestnictwa zarówno wnioskodawczyni, jak i jej dzieciom przysługuje prawo do pomniejszenia przychodu o koszty ich uzyskania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną strona skarżąca wniosła o odrzucenie skargi kasacyjnej lub o jej oddalenie, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych, argumentując co do meritum analogicznie jak Sąd I instancji w zaskarżonym wyroku.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargę kasacyjną, (...) uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, dotyczące wykładni oraz oceny możliwości stosowania art. 97 § 1 O.p. w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. (w stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2013 r.). Wskazano, że w odniesieniu do zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przejawiające się w rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, ukształtowały się dwa stanowiska.

Zgodnie z pierwszym poglądem poniesione przez spadkodawcę wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w przypadku ich odpłatnego zbycia przez spadkobiercę.

Stanowisko takie wynika (...) z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, II FSK 1624/07, II FSK 1625/07; 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11; 2 października 2013 r., II FSK 2834/11, a także z wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z: 18 kwietnia 2012 r., I SA/Po 265/11; 23 maja 2013 r., I SA/Po 175/13 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z: 26 lutego 2013 r., III SA/Wa 2200/12; 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2334/12 (CBOSA).

Zgodnie z tym poglądem przy rozstrzyganiu omawianego zagadnienia decydujące znaczenie ma, kto z punktu widzenia podatkowego otrzymuje przychód ze zbycia jednostek uczestnictwa. Podmiotem tym będzie podatnik – zbywca, który jest objęty obowiązkiem podatkowym. Jest tak, dlatego że wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., stają się kosztem uzyskania przychodu tylko w przypadku ich odpłatnego zbycia. Zbycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych jest więc zdarzeniem faktycznym, które może nastąpić w przyszłości. Uprawnienie wynikające ze wskazanego przepisu ma charakter warunkowy, zależny od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Nie powstało ono w chwili nabycia jednostek uczestnictwa ani też nie istniało w chwili otwarcia spadku. Nie zostało również zainicjowane przez spadkodawcę w jakimkolwiek postępowaniu związanym z przedmiotowym uprawnieniem. Zbycie jednostek przez spadkobiercę miało charakter następczy, samoistny, niepowiązany z realizacją określonego prawa majątkowego lub nawet ekspektatywy tego prawa jako przysługującego spadkodawcy, które mogłoby podlegać sukcesji na zasadach określonych w art. 97 § 1 O.p. Nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz ich zbycie to dwa różne, niemożliwe ze sobą stany faktyczne. Do pierwszego z nich odnosi się część ab initio art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., do drugiego zaś postanowienia zawarte w części in fine tego przepisu. Nabywając tytuły lub jednostki uczestnictwa, podatnik nabywa prawo uzyskiwania z nich przychodów, a także przychodów z ich zbycia, tj. uzyskiwania przychodów ze źródła w postaci kapitałów pieniężnych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Aby jednak wykonać prawo do przychodów ze zbycia praw majątkowych objętych unormowaniem art. 10 ust. 1 pkt 7, podatnik musi zrealizować stan faktyczny zbycia tych praw. Uzyskania prawa nie można utożsamiać z wykonaniem prawa. Można dysponować prawem, w tym uprawnieniem do jego zbycia, ale prawa tego nie realizować. Nabywając jednostki uczestnictwa w funduszu kapitałowym, podatnik uzyskuje prawo do ich zbycia, ale innym – przyszłym i niepewnym – stanem faktycznym jest dokonanie tego zbycia. Nabywając tytuły i jednostki, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 38, podatnik nie uzyskuje prawa odliczenia poniesionych z tego tytułu wydatków, ponieważ w dniu nabycia nie uzyskuje przychodu, dla którego wydatki te mogłyby stanowić koszt jego uzyskania. Prawo do odliczenia tych wydatków powstaje nie w czasie nabycia, ale z datą zbycia tytułów lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych z tytułu tego zbycia, nie zaś wcześniejszego nabycia. W konsekwencji, zgodnie z tym poglądem, następcy prawni zmarłego podatnika nie mogą wejść na podstawie art. 97 § 1 O.p. w prawa, których spadkodawca z dniem nabycia jednostek czy tytułów uczestnictwa, nie realizując uprawnienia do ich zbycia, nie nabył.

W dwóch wyrokach z 11 października 2013 r., II FSK 2824/11 i II FSK 941/12 (CBOSA), ustosunkowując się do ocen prawnych przywołanego wyżej wyroku z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, Naczelny Sąd Administracyjny zajął odmienne stanowisko, stwierdzając, że: "Ten punkt widzenia nie może być (...) zaakceptowany. Jego zaakrobowanie powodowałoby, że opodatkowaniu podlegałby przychód, czego konsekwencją byłoby z kolei dyskryminacyjne traktowanie spadkobierców. Zdaniem składu orzekającego w tej sprawie, dla bytu prawa majątkowego nie jest konieczna jego konkretyzacja pojmowana jako zaistnienie jeszcze za życia spadkodawcy zdarzenia skutkującego możliwością skorzystania z owego prawa. W tym ujęciu prawem majątkowym jest także (bez wnikania w kwestię warunkowego charakteru czy też potencjalnego charakteru uprawnienia) prawo do pomniejszenia przychodu o koszty, które poniósł spadkodawca, nabywając jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, przy przedstawieniu jednostek do wykupu funduszowi." W powołanych wyrokach Sąd odwołał się do wyroków z: 7 listopada 2008 r., II FSK 1067/07 i 7 stycznia 2009 r., II FSK 1418/07, które dotyczą wprawdzie wykładni i stosowania art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f., ale – zdaniem Sądu – są również adekwatne do rozpoznawanej sprawy z zakresu art. 23 ust. 1 pkt 38 tej ustawy. W wyrokach wydanych w tych sprawach Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z art. 5a pkt 12 nie wynika, kto powinien być podmiotem uzyskującym różnicę między kwotą z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a ceną zakupu papieru wartościowego na rynku pierwotnym lub wtórnym, przepis ten definiuje tylko pojęcie



dyskonta, i to w znaczeniu przedmiotowym. Tym samym dla opodatkowania przychodu z dyskonta obligacji skarbowych w latach 2004–2006, tj. do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588), istotne znaczenie ma to, kto ten przychód z dyskonta uzyskuje, gdyż zawsze należy go ustalać jako różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a ceną zakupu tego papieru na rynku pierwotnym lub wtórnym. Podmiotem, który uzyskał ten przychód, był spadkobierca, a to oznacza, że zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 3 i art. 1 u.p.d.o.f. podlega on obowiązкови podatkowemu. Nie ma przy tym istotnego znaczenia, że cenę zakupu papieru wartościowego w takim przypadku zapłacił poprzednik prawny spadkobiercy, skoro w wyniku spadkobrania dochodzi do sukcesji uniwersalnej, a więc do wstąpienia w prawa i obowiązki majątkowe poprzednika prawnego, także w zapłaconą przez spadkodawcę cenę zakupu obligacji skarbowych. Prawa majątkowe to te, które są uwarunkowane bezpośrednio interesem ekonomicznym podmiotu uprawnionego. Wprawdzie nie miał tu zastosowania art. 97 § 1 O.p., gdyż podatnikiem staje się spadkobierca, a nie jego poprzednik, który przychodu nie uzyskał, ale to nie oznacza, by spadkobierca, który ten przychód z dyskonta uzyskał, miał podlegać opodatkowaniu od całości przychodu z wykupu obligacji. Taka wykładnia art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f. powodowałaby, że w latach 2004–2006 pojęcie przychodu z dyskonta papierów wartościowych byłoby w odniesieniu do spadkobierców sprzeczne z art. 17 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Reasumując, Sąd stwierdził, że w latach 2004–2006 do spadkobiercy miał zastosowanie art. 5a pkt 12, a uzyskany przez niego przychód z dyskonta obligacji skarbowych oznaczał różnicę między kwotą uzyskaną przez niego z wykupu tych obligacji przez emitenta a ceną zakupu obligacji zapłaconą przez jego poprzednika prawnego. Przywołując przytoczone oceny prawne, Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 11 października 2013 r., II FSK 2824/11 i II FSK 941/12 zajął stanowisko, zgodnie z którym wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę mogły zostać odliczone przez spadkobiercę od przychodu ze zbycia (odkupienia) tych jednostek na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

Z przedstawionych rozważań, w ocenie występującego z pytaniem prawnym składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego, dostatecznie wynika, że w rozpoznawanej sprawie wyłoniło się budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne powodujące, dostrzeżoną także przez projektodawcę ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1387), rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wskazano, że uzasadnione wątpliwości również może budzić, czy przywołana nowelizacja miała na celu tylko doprecyzowanie obowiązującego prawa przez potwierdzenie – w obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. – dotychczasowego prawa do odliczenia od przychodu spadkobiercy z odpłatnego zbycia (odkupienia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie tych tytułów, czy też wprowadzenie nowego przepisu art. 22 ust. 1m i zmodyfikowanej treści art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy jest ustanowieniem nowego – odmiennego od uprzednio obowiązującego – stanu prawnego.

W stanowisku pisemnym z 4 lipca 2014 r. prokurator Prokuratury Generalnej wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: "W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę mogły zostać odliczone przez spadkobiercę od przychodu ze zbycia tych jednostek na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) w związku z art. 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)."

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:**

Z analizy uzasadnienia postanowienia, w którym przedstawiono do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne, wynika, że została spełniona przesłanka określona w art. 187 § 1 P.p.s.a. Rozpoznanie wniesionej do tego Sądu skargi kasacyjnej nie jest bowiem możliwe bez usunięcia poważnych wątpliwości związanych z rozumieniem przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) wskazanych w sentencji postanowienia. Ich odzwierciedleniem są rozbieżności, które wyłoniły się w orzecznictwie sądów administracyjnych, co do wykładni przepisów normujących kwestie dotyczące uznania wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych za koszty uzyskania przychodu w przypadku ich odpłatnego zbycia przez spadkobiercę.

Na wstępie należy zaznaczyć, że wydatki tego rodzaju co do zasady stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych zgodnie z art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. Za niesporne należy uznać to, że wskazana reguła ma pełne zastosowanie w przypadku odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych od ich nabywcy (spadkodawcy). Również w jednoznacznej regulacji wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2014 r. w art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. tego rodzaju wydatki poniesione przez spadkodawcę zostały uznane za koszty uzyskania przychodów w przypadku odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych od podatnika, który nabył je w drodze spadku.

A zatem, jak trafnie to zdefiniowano w rozpoznawanym pytaniu, sporna w orzecznictwie pozostawała ocena dopuszczalności uznania tego rodzaju wydatków również w okresie do 31 grudnia 2013 r. za koszt uzyskania przychodu z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa nabytych w drodze spadku na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w związku z art. 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

Przed przystąpieniem do rozstrzygnięcia w drodze uchwały przedstawionego zagadnienia spornego należy przypomnieć, że (...) w ocenie skarżącej, organu administracji, Sądu I instancji oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego występującego z pytaniem prawnym jego rozstrzygnięcie powinno znajdować oparcie w treści przepisu art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w związku z art. 97 § 1 O.p. Dokonując jednak na potrzeby rozpoznawanej sprawy wykładni tych przepisów, formułowano odmienne wnioski odnoszące się do spornego zagadnienia. Skarżąca konsekwentnie stała na stanowisku o dopuszczalności zaliczenia podanych wydatków do kosztów uzyskania przychodów z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa we wskazanych funduszach inwestycyjnych. Pogląd ten znalazł aprobatę w orzeczeniu Sądu I instancji oraz w tych orzeczeniach, które odwoływały się do wykładni art. 97 § 1 O.p. uznającej za prawo majątkowe podlegające dziedziczeniu prawo do pomniejszenia przychodu o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, które następnie zostały zbyte – wykupione przez fundusz inwestycyjny od jego spadkobierców. Natomiast w ocenie organu administracji tego rodzaju

wykładnia pozostawała w sprzeczności z treścią art. 97 § 1 O.p. w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. przez przyjęcie, że prawo do pomniejszenia przychodu o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, które następnie zostały odkupione przez fundusz inwestycyjny, należy uznać za prawo majątkowe podlegające dziedziczeniu. W konsekwencji, w ocenie organu prawidłowa wykładnia tych przepisów powinna prowadzić do wniosku, że w przypadku odkupienia odziedziczonych po mężu i ojcu jednostek uczestnictwa zarówno wnioskodawczyni, jak i jej dzieciom nie przysługuje prawo do pomniejszenia przychodu o koszty ich uzyskania poniesione przez spadkodawcę.

Jak trafnie zauważono w uzasadnieniu pytania, za miarodajne dla pierwszej grupy poglądów, zbieżnych z poglądem wyrażonym w stanowisku organu, należało uznać wywody przedstawione w trzech wyrokach NSA z 10 lutego 2009 r.: II FSK 1623/07, II FSK 1624/07 i II FSK 1625/07. W wyrokach tych stwierdzono, że przy rozstrzyganiu tego zagadnienia decydujące znaczenie ma, kto z punktu widzenia podatkowego otrzymuje przychód ze zbycia jednostek uczestnictwa. Podmiotem tym jest spadkobierca, który jest objęty obowiązkiem podatkowym. Jest tak, dlatego że wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. stają się kosztem uzyskania przychodu tylko w przypadku ich odpłatnego zbycia. Zbycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych jest więc zdarzeniem faktycznym, które może nastąpić w przyszłości. Uprawnienie wynikające ze wskazanego przepisu ma charakter warunkowy, zależny od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Nie powstało ono w chwili nabycia jednostek uczestnictwa ani też nie istniało w chwili otwarcia spadku. Nie zostało również zainicjowane przez spadkodawcę w jakimkolwiek postępowaniu związanym z tym uprawnieniem. Podkreślono, że zbycie jednostek uczestnictwa przez spadkobiercę miało charakter następczy, samoistny, niepowiązany z realizacją określonego prawa majątkowego lub nawet ekspektatywy tego prawa jako przysługującego spadkodawcy, które mogłoby podlegać sukcesji na zasadach ustanowionych w art. 97 § 1 O.p.

Z kolei w wyroku z 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11 NSA podkreślił, że zakresem sukcesji "majątkowych praw", w rozumieniu art. 97 § 1 O.p., będą prawa istniejące przed śmiercią spadkodawcy, mające swój ekonomiczny i wymierny co do wartości kształt. Niezbędne jest przy tym wystąpienie skutku materialnego w postaci powstania prawa do skorzystania ze zwolnienia od podatku (konkretyzacja tego prawa) za życia spadkodawcy. Sukcesją nie mogą być natomiast objęte nieistniejące w chwili otwarcia spadku prawa przyszłe i niepewne oraz takie, których wartości w momencie powstania obowiązku w podatku od spadków i darowizn z tytułu dziedziczenia nie da się ustalić. W ocenie NSA, wyrażonej w tym wyroku, uprawnienie do uwzględnienia po stronie kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nabycie papierów wartościowych dotyczyło wyłącznie spadkodawcy, i to w przypadku, gdyby to on dokonał przed śmiercią odpłatnego zbycia tych papierów.

Na jeszcze inny aspekt sprawy zwrócił uwagę NSA w wyroku z 2 października 2013 r., II FSK 2834/11. W wyroku tym, odnosząc się do zarzutu możliwości podwójnego opodatkowania tego samego przychodu podatników zbywających nabyte w drodze dziedziczenia jednostki uczestnictwa funduszy inwestycyjnych, NSA wyjaśnił, że zbycie jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym w celu umorzenia, które to jednostki zostały nabyte w drodze dziedziczenia, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Na przyjęcie tej tezy decydujący wpływ miało brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., z którego wynika wyłączenie spod opodatkowania przychodu uzyskanego przez spadkobiercę jednostek uczestnictwa w funduszu – jako podlegającego opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Natomiast w przypadku gdy spadkobierca zbywa te jednostki w celu umorzenia, to dochód (przychód pomniejszony o opłaty stosowane przez fundusz) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadzie art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Wyjaśniono, że spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 924 i 926 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.). Oznacza to, że dniem nabycia przez spadkobiercę jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym otrzymanych w drodze spadku jest data śmierci spadkodawcy. Z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz z art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.) wynika, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie podlegają przychody wynikające w sposób bezpośredni ze zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Jednakże przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nie ma zastosowania, gdy spadkobierca lub obdarowany, w związku z tym majątkiem, w okresie późniejszym uzyskuje przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, tzn. odpłatnie zbywa darowane lub otrzymane w spadku składniki majątkowe. Przychód związany z realizacją prawa do jednostek uczestnictwa w funduszu, powstały w wyniku umorzenia jednostek uczestnictwa przez ich wykup od spadkobierców przez fundusz, podlega odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym z zastosowaniem zasad wskazanych w art. 9 ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.

W drugiej grupie orzeczeń stwierdzono, że podmiotem, który uzyskał przychód, był w rozpatrywanej sprawie spadkobierca, co oznacza, iż zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 3 i art. 1 u.p.d.o.f., to on podlega obowiązkowi podatkowemu. Nie ma przy tym istotnego znaczenia, że cenę zakupu papieru wartościowego w takim przypadku zapłacił poprzednik prawny spadkobiercy, skoro w wyniku spadkobrania dochodzi do sukcesji uniwersalnej, a więc do wstąpienia w prawa i obowiązki majątkowe poprzednika prawnego, także w zapłaconą przez spadkodawcę cenę zakupu obligacji skarbowych. Prawa majątkowe to te, które są uwarunkowane bezpośrednio interesem ekonomicznym podmiotu uprawnionego. Dodatkowo wyjaśniono, że choć w rozpatrywanej sprawie nie wchodzi w grę zastosowanie art. 97 § 1 O.p., gdyż podatnikiem staje się spadkobierca, a nie jego poprzednik, który przychodu nie uzyskał, nie oznacza to, by spadkobierca, który ten przychód z dyskonta uzyskał, miał podlegać opodatkowaniu od całości przychodu z wykupu obligacji. Taką wykładnią art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f. powodowałyaby, że pojęcie przychodu z dyskonta papierów wartościowych byłoby w odniesieniu do spadkobierców sprzeczne z jej art. 17 ust. 1 pkt 3 (wyrok NSA z 7 listopada 2008 r., II FSK 1067/07, CBOSA). Z kolei w wyroku z 7 stycznia 2009 r., II FSK 1418/07 (CBOSA) wyjaśniono, że nie można utożsamiać ceny zakupu papieru wartościowego z nabyciem ich w drodze spadkobrania. Brak jest bowiem podstaw do zaakceptowania twierdzenia, że cena zakupu, gdy nabycie nastąpiło tytułem darmym (darowizna, spadkobranie), w rzeczywistości jest równa "zero" tylko dlatego, że podatnik nie poniósł żadnych wydatków związanych z nabyciem tych papierów wartościowych. W tym wypadku w drodze dziedziczenia na spadkobiercę przeszła także cena zapłacona przez spadkodawcę na rynku pierwotnym za obligacje skarbowe. Z punktu widzenia podatkowego istotne znaczenie ma, kto otrzymuje przychód z tytułu dyskonta w obligacjach, tj. różnicę pomiędzy ceną zakupu a ceną wykupu przez emitenta obligacji. Podmiotem tym zatem będzie spadkobierca, który będzie objęty obowiązkiem podatkowym zgodnie z art. 17 ust. 1, art. 30 ust. 1 pkt 2, art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f.

Wywody te uzupełniono w wyrokach z 11 października 2013 r., II FSK 2824/11 i II FSK 941/12, dodając, że dla bytu prawa majątkowego nie jest konieczna jego konkretyzacja pojmowana jako wystąpienie jeszcze za życia spadkodawcy zdarzenia

skutkującego możliwością skorzystania z owego prawa. W tym ujęciu prawem majątkowym jest także (bez wnikania w kwestię warunkowego czy też potencjalnego charakteru uprawnienia) prawo do pomniejszenia przychodu o koszty, które poniósł spadkodawca, nabywając jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, przy przedstawieniu jednostek do wykupu funduszowi. Stwierdzono, że zaaprobowanie odmiennego zapatrywania powodowałoby, iż opodatkowaniu podlegałby przychód, czego konsekwencją byłoby z kolei dyskryminacyjne traktowanie spadkobierców. Podkreślono, że wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. stają się kosztem uzyskania przychodu tylko w przypadku ich odpłatnego zbycia.

Z przedstawionych poglądów wyrażanych w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że źródłem powstałych rozbieżności powodujących w praktyce problemy w zastosowaniu przepisu art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w odniesieniu do osób fizycznych, które nabyły tytuły uczestnictwa lub jednostki uczestnictwa w funduszach kapitałowych w drodze spadku, była jego wykładnia. Za sporne w tym zakresie należało również uznać odwołanie się – jako argumentacji uzasadniającej zastosowanie tego przepisu w odniesieniu do spadkobierców uzyskujących przychody z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych – do zasady wyrażonej w art. 97 § 1 O.p.

Przepis art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. stanowi, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodów "wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji), wkładów oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e ". Dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia spornego istotne znaczenie ma druga część tego przepisu po średniku, która wskazuje na dopuszczalność zaliczenia wyłączonych wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych do kosztów uzyskania przychodów w przypadku ich odkupienia albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych. Zastrzeżenie odnoszące się do art. 23 ust. 3e nie ma znaczenia dla rozpoznawanej sprawy z uwagi na uwarunkowania bezspornego stanu faktycznego zawartego w złożonym wniosku o interpretację. Dla przypomnienia jedynie należy wskazać, że zastrzeżenie to dotyczy wyłączenia zastosowania tej reguły w przypadku zamiany jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, dokonanej na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 157 ze zm.).

Omawiany przepis art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. został wprowadzony do ustawy na mocy art. 1 pkt 15 ustawy nowelizującej z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 28, poz. 127 ze zm.). W pierwotnym brzmieniu oznaczał wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów w spółce albo akcji i innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych. Wydatki takie uznano jednak za koszt uzyskania przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży udziałów, akcji albo innych papierów wartościowych. Przepis ten był wielokrotnie przedmiotem zmian dostosowawczych w odniesieniu do aktualnie kształtowanego systemu opodatkowania dochodów ze źródeł kapitałowych. Nie ulegała jednak zmianom podstawowa konstrukcja przepisu wskazująca na wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów "wydatków na objęcie lub nabycie" udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów w spółce albo akcji i innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych z jednoznacznym zaliczeniem tych samych wydatków do kosztów uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży udziałów, akcji albo innych papierów wartościowych. (...)

Przystępując do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia spornego, w pierwszej kolejności należało przypomnieć, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej (por. uchwały NSA z: 14 marca 2011 r., II FPS 8/10; 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11; postanowienie NSA z 8 kwietnia 2013 r., II FPS 7/12; CBOSA). Stoi za tym ochrona podatnika tak, aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i 217 Konstytucji), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Wykładnia językowa powinna uwzględniać reguły znaczeniowe języka powszechnego, języka prawnego i języka prawniczego (por. R. Mastalski: Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, "Przegląd Podatkowy" 1999, nr 8).

Jednocześnie za dostatecznie utrwalony w orzecznictwie sądowym należy uznać pogląd, że w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej przez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, jest wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z: 14 marca 2011 r., II FPS 8/10; 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11; CBOSA). Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie SN z 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, "Biuletyn SN" 2007, nr 5, poz. 18; postanowienie NSA z 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyroki NSA z: 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08; 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08; 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, CBOSA oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński: Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291 i nast.; B. Brzeziński /w/: Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, s. 422 i nast.; L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 74–83). Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym – jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa należącej do systemu prawa polskiego. Wykładając więc dany przepis prawa, należy brać pod uwagę jego relacje do innych przepisów danego aktu normatywnego (wykładnia

systemowa wewnętrzna) oraz do przepisów zawartych w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako argumentum a rubrica, gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (por. L. Morawski, op. cit., s. 152 i nast.). Należy również pamiętać, że wąska wykładnia językowa, ignorująca powyższe konstatacje orzecznictwa i nauki prawa w zakresie metod interpretacji prawa, może prowadzić do skutków niezgodnych z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem wszyscy są równi wobec prawa i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano, że istotą tej zasady jest nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie tej samej kategorii (klasy), należących do tej samej kategorii ze względu na to, że posiadają tę samą cechę istotną (relewantną). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. wyroki TK z: 12 grudnia 2000 r., SK 9/00, OTK 2000, nr 8, poz. 297; 5 listopada 1997 r., K 22/97, OTK 1997, nr 3–4, poz. 41; 18 stycznia 2000 r., K 17/99, OTK 2000, nr 1, poz. 4). Wyjątki od tej zasady muszą mieć charakter relewantny, tzn. pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których jest zawarta kontrolowana norma, oraz służyć ich realizacji, muszą być proporcjonalne, tzn. waga interesów, którym ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych, i muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok TK z 18 listopada 2008 r., P 47/07, OTK ZU-A 2008, nr 9, poz. 156 oraz przywołane tam inne wyroki Trybunału). Równocześnie znaczny stopień niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego, z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie tylko poszczególne przepisy powinny być sformułowane poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego, lecz wymóg logicznej poprawności i spójności należy stawiać całemu aktowi prawnemu (por. wyroki TK z: 17 maja 2005 r., P 6/04; 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK ZU-A 2003, nr 8, poz. 83). Ponadto przepisy prawne nie mogą dawać organom państwowym możliwości nadużywania ich pozycji wobec obywatela, łamać ustalonych reguł postępowania czy zastawiać pułapek (por. L. Garlicki: Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2005, s. 63). Zasada przyzwoitej legislacji najczęściej jest powoływana w kontekście stanowienia prawa, należy jednak zwrócić uwagę także na aspekt stosowania prawa i kwestię zaufania do interpretacji sądowej. Za przykład może posłużyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27 kwietnia 1997 r., U 11/97, w którym wskazano, że określając treść zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa, nie można lekceważyć faktu, iż dla obywateli treść prawa przejawia się przede wszystkim w sposobie jego stosowania przez organy państwowe. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego sądowe stosowanie prawa polega na stosowaniu norm ogólnych i abstrakcyjnych do konkretnych indywidualnych przypadków. Organ stanowiący prawo ma za zadanie stworzyć prawo, które jednoznacznie wyraża określone normy prawne realizujące zakładane cele społeczne. Jednak w przypadku gdy zostaną wydane przepisy o niejednoznacznej treści, to właśnie na sądach spoczywa obowiązek wprowadzenia stosownej modyfikacji, wyjaśnienia i sprecyzowania ich znaczenia. Zasada przyzwoitej legislacji urzeczywistnia postulat nadrzędności prawa nad państwem. Tak rozumiane prawo powinno być wytyczną działania zarówno dla organów państwowych, jak i dla społeczeństwa. Skoro więc prawo ma zabezpieczać wpływ obywateli na władzę państwową oraz gwarantować, że będzie ono wyznaczało granice działania organów państwowych, to niezbędne jest zaufanie obywateli do prawa.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wprowadzone w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów rozumiane w taki sposób, że nie jest dopuszczalne uwzględnienie w przypadku odpłatnego zbycia (odkupienia przez fundusz) przez podatnika, który nabył w drodze spadku jednostki uczestnictwa w funduszach kapitałowych, wydatków poniesionych przez spadkodawcę na ich nabycie, należało uznać za naruszające omówione standardy w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji, tego rodzaju wykładnia prowadzi do niezamierzonego przez ustawodawcę opodatkowania przychodu ze źródeł kapitałowych zamiast dochodu i w sposób niezamierzony różnicuje sytuację podatników.

W świetle art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. za koszty uzyskania przychodów należy uznać wszystkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione oraz definitywnie poniesione wydatki, których celem jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, o ile, jak wynika z art. 22 ust. 1 in fine, nie zostały one wymienione w katalogu kosztów (wydatków) zamieszczonym w art. 23. Wykładnia językowa uregulowań zawartych w art. 22, a także w art. 23 musi uwzględniać konstrukcję oraz wypływający z niej charakter podatku dochodowego od osób fizycznych. Konstrukcja ta polega na opodatkowaniu dochodu, jaki powstaje u podatnika, a niekiedy przychodu. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów każdy wydatek – poza wyrażnie wskazanymi w ustawie wydatkami niestanowiącymi kosztów – wymaga indywidualnej oceny pod kątem istnienia związku z tymi przychodami i racjonalności działania dla osiągnięcia tego przychodu. Oznacza to, że podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może zaliczyć w ciężar kosztów wszelkie faktycznie poniesione wydatki, które mają lub mogły mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu, z wyłączeniem enumeratywnie wymienionych w art. 23 ust. 1. Przepis ten zawiera zamknięty katalog kosztów (wydatków, odpisów, rezerw) nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów. Oznacza to, że przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów takich kosztów, które zostały enumeratywnie wymienione w tym przepisie. Przy interpretacji przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów należy więc mieć na uwadze, że każdy wchodzący w rachubę jako koszt uzyskania przychodów wydatek (koszt) powinien przejść "test" na podstawie art. 22 ust. 1 pod kątem pozostawiania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami osiąganymi przez podatnika. Podstawą do ustalenia, jakiego rodzaju "koszty" stanowią koszty uzyskania przychodów, jest art. 22 ust. 1. Natomiast nieprawidłowa, ponieważ obciążona dużym ryzykiem błędu, jest wykładnia polegająca na zastosowaniu rozumowania a contrario z negatywnego katalogu, zawartego w art. 23 ust. 1 ustawy, w celu ustalenia, co stanowi pozytywnie koszt uzyskania przychodów, gdyż nie taki jest cel tych przepisów (art. 23 ust. 1), tj. przesądzenie, co jest kosztem uzyskania przychodów (por. uchwałę NSA z 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12, CBOSA). Dlatego też art. 22 ust. 1 należy rozumieć w sposób następujący: kosztami uzyskania przychodów z określonego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów), z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23, w przypadku których cel poniesienia jest bez znaczenia dla możliwości zaliczenia ich, albo nie, do kosztów uzyskania przychodów, decydujące zaś znaczenie ma jednoznaczne wskazanie ustawodawcy, czy dany koszt jest kosztem uzyskania przychodu, czy też nie. Należy również pamiętać, że przepisy art. 23 stanowiące samodzielną podstawę do niezaliczania określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, są zarazem przepisami o charakterze wyjątkowym. Warunkuje to jednocześnie określony sposób ich wykładni. Przede

wszystkim nie można ich interpretować w sposób rozszerzający. Zgodnie z ogólnie przyjętymi dyrektywami wykładni nie jest dopuszczalne interpretowanie ich przez wnioski prawnicze (wnioskowanie z przeciwności, wnioskowanie z analogii, jak również argumentum a maiori ad minus oraz argumentum a minori ad maius).

Z katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów w rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie ma wyłączenie ukształtowane w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. Jak już zaznaczono, dla rozstrzygnięcia powstałego sporu ważna jest druga część tego przepisu po średniku, która wskazuje na dopuszczalność zaliczenia wyłączonych wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych w przypadku ich odkupienia albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych. Uregulowanie to zawiera wyjątek od wyjątku, który powinien być rozpatrywany w odniesieniu do konkretnego podatnika uzyskującego podlegające opodatkowaniu przychody w wyniku odkupienia albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych. Regulacja ta nabrała istotnego znaczenia z dniem 1 marca 2002 r. z uwagi na wprowadzone opodatkowanie z tym dniem dochodów ze źródeł kapitałowych (por. art. 1 pkt 9 i pkt 18 ustawy nowelizującej z dnia 21 listopada 2001 r. – Dz.U. Nr 134, poz. 1509). W wyniku wskazanej nowelizacji nastąpiła likwidacja zwolnień przedmiotowych dotyczących odsetek i dyskonta od papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa i od obligacji emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych (art. 21 ust. 1 pkt 5 ustawy), przychodów z tytułu udziału w funduszach inwestycyjnych, w tym również z tytułu zbycia certyfikatów inwestycyjnych i jednostek uczestnictwa funduszy inwestycyjnych (art. 21 ust. 1 pkt 56 ustawy), oraz przychodów z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych w przypadku likwidacji funduszu inwestycyjnego (art. 21 ust. 1 pkt 57 ustawy). Równocześnie wprowadzono opodatkowanie przychodów z tych źródeł, zaliczając je do przychodów z kapitałów pieniężnych (art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 u.p.d.o.f.).

W efekcie zmian w zakresie opodatkowania przychodów z kapitałów pieniężnych wprowadzono w art. 30 ust. 1a, 1b, 1c ustawy nowelizowanej opodatkowanie 20% zryczałtowanym podatkiem dochodowym:

- 1) odsetek i dyskonta od papierów wartościowych wyemitowanych przez Skarb Państwa i od obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) odsetek od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika, prowadzonym przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem utrzymywanych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą,
- 3) dochodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (z wyjątkiem funduszy emerytalnych), tj. w funduszach inwestycyjnych oraz wszelkich innych funduszach o charakterze kapitałowym, w tym działających na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej.

W zakresie rozpoznawanego zagadnienia spornego nie budzi wątpliwości, że opodatkowanie dotyczyło opodatkowania 20% podatkiem dochodów, a nie przychodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych. Potwierdza to uzasadnienie rządowego projektu ustawy nowelizującej (druk nr 28, Sejm RP IV kadencji), w którym stwierdzono, że w efekcie zmian w zakresie opodatkowania przychodów z kapitałów pieniężnych zostanie wprowadzone opodatkowanie 20% zryczałtowanym podatkiem dochodowym dochodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (z wyjątkiem funduszy emerytalnych), tj. w funduszach inwestycyjnych oraz wszelkich innych funduszach o charakterze kapitałowym, w tym działających na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej.

Wprowadzone zasady opodatkowania dochodu z tytułu udziału w funduszach kapitałowych, poza ich uporządkowaniem i zastosowaniem jednolitej 19% stawki, zostały zachowane w wyniku nowelizacji z dnia 12 listopada 2003 r. (por. art. 1 pkt 9 i pkt 27 ustawy nowelizującej z dnia 12 listopada 2003 r., Dz.U. Nr 202, poz. 1956). Również w uzasadnieniu rządowego projektu tej nowelizacji (druk nr 1853, Sejm RP IV kadencji) wyjaśniono, że z uwagi na fakt, iż zwolnienie w art. 52 pkt 1 obecnie obowiązującej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter czasowy i wygasa z dniem 31 grudnia 2003 r., należy uporządkować przepisy regulujące opodatkowanie dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych nabytych i zbywanych w obrocie publicznym po dniu 1 stycznia 2004 r. Proponuje się opodatkowanie omawianych dochodów według jednej liniowej 19% stawki podatkowej, a zatem wysokość uzyskanego dochodu nie wpłynie na wzrost stawki podatkowej. Podatek ten reguluje dodany w nowelizacji art. 30b. Identyczne zasady opodatkowania przewiduje się dla dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną (z wyjątkiem odpłatnego zbycia udziałów w spółce mającej osobowość prawną, objętych za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część).

Oceniając zgodność z Konstytucją RP wprowadzonych w ustawie z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 134, poz. 1509) rozwiązań, dotyczących opodatkowania dochodów ze źródeł kapitałowych, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że nie może bez pozytywnej podstawy prawnej zawartej w ustawie powstać (być respektowane) prawo do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoiste "prawo do zwolnienia podatkowego", skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Wyjaśniono ponadto, że na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy znówelizowanej opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem enumeratywnie wyłączonych z opodatkowania przez przyznanie ustawowo określonych i utrzymanych w mocy zwolnień podatkowych (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU-A 2002, nr 1, poz. 6 i 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU-A 2002, nr 3, poz. 33).

Skoro za podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych po 1 marca 2002 r. należy uznać osobę fizyczną uzyskującą po tym dniu dochody z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (art. 9 ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 23 ust. 1 pkt 38 i art. 30a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.), to wszelkie warunki określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu należy odnosić do tego podatnika. Dotyczy to zarówno wskazania przychodu z tego źródła powstającego w wyniku odkupienia albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, jak i właściwych kosztów uzyskania tego przychodu. W efekcie w każdym przypadku podstawę opodatkowania powinien stanowić dochód z tego tytułu, a nie przychód.

Wprowadzone z dniem 1 marca 2002 r. opodatkowanie dochodu z tytułu udziału w funduszach inwestycyjnych (od 1 stycznia

2003 r. kapitałowych) należy odnosić do jednostek uczestnictwa w funduszach, o których mowa w ustawie z dnia 28 sierpnia 1997 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 448 ze zm.), a z dniem 1 lipca 2004 r. w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546 ze zm.). Potwierdza to definicja na potrzeby tej ustawy "funduszy kapitałowych" wprowadzona z dniem 1 stycznia 2004 r. w art. 5a pkt 14 u.p.d.o.f. Zgodnie z tymi regulacjami fundusz inwestycyjny otwarty zbywa jednostki uczestnictwa i dokonuje ich odkupienia na żądanie uczestnika funduszu, którym może być osoba fizyczna (art. 6 ust. 1 w związku z art. 82 ustawy o funduszach inwestycyjnych z dnia 27 maja 2004 r.). Jednostki uczestnictwa zbywane przez fundusze inwestycyjne otwarte stanowią tytuł prawny ich uczestników do udziału w wartości aktywów netto tych podmiotów (prawo uczestnika o charakterze majątkowym). Zbycie jednostek uczestnictwa następuje w chwili wpisania do rejestru uczestników funduszu liczby jednostek nabytych przez uczestnika za dokonaną wpłatę. Odkupienie jednostek uczestnictwa następuje w chwili wpisania do rejestru uczestników funduszu liczby odkupionych jednostek i kwoty należnej uczestnikowi z tytułu odkupienia. Z chwilą odkupienia jednostki uczestnictwa są umarzane z mocy prawa (art. 82, art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 1–3 oraz art. 89 ust. 1 i 2 ustawy o funduszach inwestycyjnych). Istotnym ograniczeniem po stronie uczestników funduszu jest niezbywalność posiadanych jednostek uczestnictwa oznaczająca brak możliwości prawnych ich zbycia (sprzedaż, zamiana lub darowizna) na rzecz osób trzecich (art. 83 ust. 2 powołanej ustawy o funduszach inwestycyjnych). Jedyną przewidzianą w tej ustawie możliwość przeniesienia praw z jednostek uczestnictwa stanowi dziedziczenie (art. 83 ust. 3).

W piśmiennictwie przyjmuje się, że pojęcie dziedziczenia oznacza przejście na spadkobierców praw i obowiązków majątkowych zmarłego w drodze jednego zdarzenia, jakim jest śmierć osoby fizycznej, powodujące następstwo prawne pod tytułem ogólnym, czyli sukcesję uniwersalną (art. 922 § 1 w związku z art. 925 K.c.). Oznacza to, że na spadkobiercę (spadkobierców) przechodzi na skutek dziedziczenia całość praw i obowiązków majątkowych należących do spadku, czego konsekwencją jest to, że: 1) spadkobierca wchodzi w ogół majątkowych praw i obowiązków zmarłego spadkodawcy, 2) spadkobierca nabywa wszelkie przedmioty majątkowe zaliczane do spadku, niezależnie od ich charakteru, 3) nabycie spadku w drodze dziedziczenia jest nabyciem pochodnym, co oznacza, że przedmioty spadkowe przechodzą na spadkobiercę w takim kształcie prawnym, w jakim przysługiwały spadkodawcy, 4) na spadkobiercę przechodzą jako obowiązki te prawa, które spadkodawca przeznaczył określonym osobom jako zapis, 5) jeżeli jest kilku spadkobierców, to nabywają oni spadek jako całość, a ich udział w nim określony jest w postaci ułamka (J.S. Piątkowski: Prawo spadkowe. Zarys wykładu, Warszawa 2003, s. 52; E. Skowrońska-Bocian: Prawo spadkowe, Warszawa 2006, s. 29; Kodeks cywilny. Komentarz, praca zbiorowa pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 1998, t. II, s. 675; S. Babiarz: Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym, Warszawa 2008, s. 44).

Oznacza to, że spadkobierca obejmuje w drodze dziedziczenia jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym przypadające spadkodawcy ze wszelkimi uprawnieniami i obowiązkami wynikającymi z tego prawa majątkowego. Z objęciem w tej drodze jednostek uczestnictwa wiążą się równocześnie obowiązki w zakresie opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (por. art. 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, art. 8 ust. 1a ustawy o podatku od spadku i darowizn). Nie rodzi to natomiast w tym momencie obowiązków w podatku dochodowym. Dochód bowiem z tytułu objęcia w tej drodze jednostek uczestnictwa po stronie spadkobiercy (uczestnika funduszu) może być rozpatrywany wyłącznie z uwzględnieniem, obowiązujących od dnia 1 marca 2002 r., wskazanych już regulacji: art. 9 ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 23 ust. 1 pkt 38 i art. 30a ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. W takim też zakresie wszystkie istotne elementy, mające wpływ na powstanie obowiązku w tym podatku z tego źródła przychodów, muszą być odnoszone do podatnika, jakim jest uczestnik funduszu przedstawiający jednostki uczestnictwa do odkupienia.

Potwierdzenie przedstawionych wyników wykładni systemowej oraz funkcjonalnej co do konieczności jednolitego traktowania podatników podatku dochodowego, uzyskujących podlegające opodatkowaniu dochody z omawianego źródła przychodów, stanowi dokonana z dniem 1 stycznia 2014 r. nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzająca dodatkową regulację art. 22 ust. 1m tej ustawy (por. art. 2 pkt 8 lit. c ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym, Dz.U. z 2013 r. poz. 1387). Zgodnie z tym przepisem w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, wykupu przez emitenta papierów wartościowych albo odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, a także zwrotu wkładów albo udziałów w spółdzielni, nabytych przez podatnika w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są wydatki poniesione przez spadkodawcę w celu objęcia lub nabycia tych udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, udziałów albo wkładów w spółdzielni, a także na nabycie tych tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych. A zatem z dniem 1 stycznia 2014 r., przy niezmienionej treści art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., na zasadzie wprost wynikającej z dodanego przepisu art. 22 ust. 1m tej ustawy, kosztem uzyskania przychodów będą wydatki poniesione przez spadkodawcę w celu objęcia lub nabycia tych udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, udziałów albo wkładów w spółdzielni, a także na nabycie tych tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych.

Motywy uzasadnienia tej nowelizacji przedstawione w uzasadnieniu projektu grupy posłów (druk nr 1611, Sejm RP VII kadencji) jednoznacznie wskazują na konieczność wyeliminowania rozbieżnej interpretacji obowiązujących przepisów. Wyjaśniono, że brak pewności obrotu prawnego, uzależnienie od wyroków sądów oraz interpretacji organów administracji podatkowej podejścia do opodatkowania sprzedaży nabytych w drodze spadku udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, wpływa niekorzystnie na postrzeganie przez inwestorów tego rodzaju kategorii inwestycji. Podkreślono również, że w omawianym kontekście obowiązujące przed nowelizacją przepisy podatkowe w nieuzasadniony sposób preferują lokaty bankowe, gdzie w wyniku ich zakończenia lub zerwania przez spadkobiercę nie dochodzi do obowiązku zapłaty podatku od całej wartości lokaty, lecz jedynie od naliczonych odsetek. Dodatkowo można również wskazać na brak jednolitego podejścia w odniesieniu do dziedziczonych obligacji, gdzie podatek dochodowy jest płacony od całej wartości obligacji w przypadku ich sprzedaży przez spadkobiercę przed terminem wykupu, natomiast w przypadku gdy spadkobierca zatrzyma obligacje do terminu wykupu, wówczas podatek zapłaci wyłącznie od kwoty naliczonego dyskonta lub odsetek. Wyjaśniono również, że proponowana nowelizacja ma na celu zapewnienie sukcesji kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez spadkobiercę (uczestnika funduszu inwestycyjnego lub akcjonariusza) na nabycie jednostek uczestnictwa lub papierów wartościowych w przypadku ich dziedziczenia.

Przyjmując, że wprowadzone rozwiązanie doprowadziło ostatecznie do ujednolicenia zasad opodatkowania dla tej grupy

podatników, należało uznać, iż stanowiło ono jedynie doprecyzowanie wcześniej obowiązujących przepisów. Odmienne interpretacja charakteru tej zmiany, prowadząca z kolei do zróżnicowania znajdujących się w tej samej sytuacji podatników tylko z tego powodu, że odkupienie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych nastąpiło przed 1 stycznia 2014 r. czy też po tym dniu, prowadziłaby wprost do naruszenia zasady wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Z omówionych wcześniej powodów, odnoszących się do zasad wykładni przepisów prawa podatkowego, tego rodzaju wykładnia nie mogła zostać zaakceptowana. W kontekście zaprezentowanej wykładni mających zastosowanie w sprawie przepisów art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 38 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 5 i art. 30a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., zmianę polegającą na dodaniu ustępu 1m w art. 22 tej ustawy należało uznać za zmianę usuwającą istniejące dotychczas wątpliwości interpretacyjne. W zakresie, w jakim należało uznać wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę za koszty uzyskania przychodów spadkobiercy z tytułu odkupienia tych jednostek przez fundusz, zmiana ta nie miała charakteru prawotwórczego. Norma ta była bowiem, jak wykazano, zawarta w treści przepisów obowiązujących przed tą zmianą. A zatem nowelizacja od dnia 1 stycznia 2014 r. przez dodanie jednostki redakcyjnej w art. 22 stanowiła w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jedynie doprecyzowanie istniejących przed tą zmianą zasad opodatkowania dochodu z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, eliminując tym samym możliwe na tym tle wątpliwości, będące wynikiem przyjęcia różnej wykładni wskazanych przepisów, stanowiących od dnia 1 marca 2002 r. podstawę opodatkowania dochodu z tego tytułu. Opisany charakter zmiany wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2014 r. znajduje jednoznaczne potwierdzenie w treści uzasadnienia projektu poselskiego, wskazującego na potrzebę wyeliminowania w wyniku zaprojektowanej zmiany (dodanie art. 22 ust. 1m) istniejących wątpliwości interpretacyjnych. Nie każda zatem zmiana przepisu prawa jest zmianą o charakterze prawotwórczym (normatywnym), lecz – tak jak w rozpoznawanym przypadku – nowelizacja danego przepisu prawa może mieć także charakter redakcyjny i porządkujący (por. T. Grzybowski: Wpływ zmian prawa na jego wykładnię, Warszawa 2013, s. 163–177).

Artykuł 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. po średniku, w swej warstwie normatywnej zarówno przed 1 stycznia 2014 r., jak i po tej dacie, mówi wyłącznie o tym, że wydatki na objęcie m.in. jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych stanowią koszt uzyskania przychodu z ich odkupienia albo umorzenia. Przepis ten wprowadza jedynie ograniczenie czasowe co do początkowego momentu, od którego podatnik jest uprawniony do rozpoznania kosztów z powyższego tytułu. Nie wskazuje jednakże *expressis verbis*, czy potrącenia tych wydatków w rachunku podatkowym może dokonywać tylko ta osoba fizyczna, która jednostki takie nabyła, czy też zgodnie z ogólną regułą wynikającą z art. 22 ust. 1 ustawy podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, który faktycznie uzyskuje przychód z tego tytułu, a takim może być wyłącznie bądź ich nabywca, bądź – jak wskazano powyżej – jego spadkobierca. W rezultacie mamy do czynienia z sytuacją niemożliwą do pogodzenia z wykładnią prokonstytucyjną, w której powołana ustawa o funduszach inwestycyjnych z dnia 27 maja 2004 r. w art. 83 ust. 3 przewiduje przejście określonego niezbywalnego prawa w postaci tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych wyłącznie w drodze dziedziczenia, a ustawa podatkowa miałaby wyłączyć prawo spadkobiercy do potrącenia wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, czyli kosztu uzyskania przychodu. Jak stwierdził zaś Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 29 maja 2007 r., P 20/06 (OTK ZU-A 2007, nr 6, poz. 52) z powołaniem się na swoje dotychczasowe orzecznictwo w odniesieniu do art. 64 ust. 1 Konstytucji: "ochrona prawa do dziedziczenia, gwarantowana normami konstytucyjnymi, nie może być rozumiana wyłącznie w kategoriach czysto formalnych, jako zapewnienie samego transferu praw spadkodawcy na jego następców prawnych, ale powinna urzeczywistniać się na dalszych etapach – poprzez tworzenie odpowiednich warunków prawnych, które zapobiegają powstaniu po stronie spadkobierców swoistego pozoru prawa. Przyjęcie innego stanowiska deformowałoby sens gwarancji konstytucyjnej." W tym aspekcie dodatkowo należy wskazać normę wynikającą z art. 64 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którą własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Taka wykładnia art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., która dopiero na skutek dodania od 1 stycznia 2014 r. przepisu art. 22 ust. 1m dawałaby prawo do potrącania spadkobiercom wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, w sposób niemożliwy do akceptacji różnicowałaby sytuację spadkobierców wyłącznie w oparciu o moment dokonywania odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Stanowiłoby to drastyczne naruszenie przedstawionej powyżej, gwarantowanej przez ustawę zasadniczą, zasady równej ochrony prawnej dziedziczenia. Prócz tego należy zaznaczyć, że na tle zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, stanowiącym, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano, iż pewność prawa wymaga przyznania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa, a także zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138). Jest to zatem kolejny argument wskazujący na wyłącznie precyzujący charakter noweli ustawy, na mocy której dodano jej art. 22 ust. 1m.

Zaprezentowana wykładnia przepisów art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 38 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 3 i art. 30a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2014 r. oraz ocena charakteru wprowadzonej z tym dniem zmiany polegającej na dodaniu art. 22 ust. 1m tej ustawy prowadzą również do wniosku, że dla uznania wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, poniesionych przez spadkodawcę, za koszty uzyskania przychodów spadkobiercy z tytułu odkupienia tych jednostek przez fundusz nie znajduje w tym przypadku uzasadnienia odwoływanie się do zasady wyrażonej w art. 97 § 1 O.p. Przepis ten reguluje problematykę następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym. Z art. 97 § 1 O.p. wynika, że: "Spadkobiercy podatnika (...) przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy". W treści tego przepisu należy wyróżnić określone przesłanki tego następstwa prawnego pod tytułem ogólnym:

- a) spadkobierca powinien być spadkobiercą podatnika;
- b) przejęcie powinno dotyczyć majątkowych praw i obowiązków;
- c) majątkowe prawa i obowiązki powinny być przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Skoro, jak wyjaśniono, przychodem z kapitałów pieniężnych jest przychód z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.) i przychód ten może być pomniejszony o wydatki poniesione na nabycie

jednostek uczestnictwa (art. 23 ust. 1 pkt 38 tej ustawy), to wydatki poniesione na nabycie tych jednostek stanowią koszt uzyskania przychodu również w sytuacji ich poniesienia przez spadkodawcę. Nabycie musi bowiem nastąpić i jest to niewątpliwie etap wcześniejszy, poprzedzający uzyskanie przychodu. Natomiast pomniejszenie następuje w chwili uzyskania przychodu z odkupu i operacji rachunkowej, której dokonuje tu płatnik (art. 8 O.p. i art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.), uwzględniając jednak poniesione wcześniej i przypisane do podlegających odkupieniu jednostek uczestnictwa koszty ich nabycia.

W tej sytuacji, do zasad wyrażonych w art. 97 § 1 O.p. należało się odwołać jedynie wtedy, kiedy przepisy prawa materialnego nie pozwalały na uznanie opisanych wydatków za koszt uzyskania przychodów. Skoro jednak, jak wykazano, wykładnia przepisów prawa materialnego (art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 pkt 38 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 3 i art. 30a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.) prowadziła do wniosku o dopuszczalności pomniejszenia przychodu z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa o wydatki poniesione na ich nabycie w każdym przypadku, obejmującym również wydatki poniesione przez spadkodawcę, to odwołanie się do zasad ogólnych następstwa podatkowego wyrażonych w art. 97 § 1 O.p. w tym wypadku okazało się zbędne. Należy jedynie zaznaczyć, że posłużenie się tego rodzaju zasadami wykładni, które uwzględniały regulację tego przepisu, prowadziło ostatecznie do tych samych wniosków, jakie przyjęto w uchwale uwzględniającej wyłącznie wykładnię przepisów prawa materialnego wprowadzających opodatkowanie dochodu z tytułu udziału w funduszach kapitałowych.

Podsumowując, należy stwierdzić, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a., podjął uchwałę o treści jak w sentencji.



**2014-07-29 • TK • P 49/13 • PIT: art. 20**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 29 lipca 2014 r.**

**P 49/13**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński - przewodniczący,

Stanisław Biernat - sprawozdawca,

Maria Gintowt-Jankowicz,

Mirosław Granat,

Wojciech Hermeliński,

Leon Kieres,

Marek Kotlinowski,

Teresa Liszcz,

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

Stanisław Rymar,

Piotr Tuleja,

Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz,

Andrzej Wróbel,

Marek Zubik,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem sądów przedstawiających pytania prawne oraz Sejmu i

Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 29 lipca 2014 r., połączonych pytań prawnych:

1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, czy art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, ze zm.), jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy art. 20 ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. powołanej w punkcie 1, w brzmieniu nadanym ustawą z 16 listopada 2006 r. powołaną w punkcie 1, jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji,

orzeka:

I

**Art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

II

Przepis wymieniony w części I traci moc obowiązującą z upływem 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

**UZASADNIENIE**

I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim (dalej: WSA), na podstawie postanowienia z 3 października 2013 r. (sygn. akt I SA/Go 336/13), przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, czy art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o

zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.; dalej: ustawa nowelizująca z 16 listopada 2006 r.), jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało sformułowane w związku z następującym stanem faktycznym: Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wszczął wobec podatnika postępowanie kontrolne w zakresie źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2008 r. Decyzją z 16 listopada 2012 r. organ podatkowy ustalił wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. od dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów w kwocie 116 169 zł. Podatnik wniósł odwołanie od powyższej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej. Decyzją z 22 kwietnia 2013 r. organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Podatnik wniósł skargę do WSA na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej. Skarżący zarzucił naruszenie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przez ustalenie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. od dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów w sytuacji, gdy dysponował on środkami finansowymi pochodzącymi ze źródeł ujawnionych w latach poprzednich i danym roku podatkowym, pokrywającymi wydatki poniesione w 2008 r.

1.1. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) na podstawie postanowienia z 22 października 2013 r. (sygn. akt II FSK 1835/13) przedstawił Trybunałowi pytanie prawne, czy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało sformułowane w związku z następującym stanem faktycznym: Decyzją z 22 sierpnia 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego ustalił podatnikowi zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za 2008 r. w kwocie 54 943 zł. Podatnik wniósł odwołanie od decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej. Organ drugiej instancji uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i ustalił zobowiązanie w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r. od przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w wysokości 30 974 zł. Podatnik wniósł skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zarzucił on naruszenie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że środki otrzymane z darowizny, a niezgłoszone do opodatkowania, nie mogą stanowić pokrycia dla poniesionych przez podatnika wydatków i w konsekwencji nie mogą zostać uwzględnione przy wyliczaniu wysokości dochodu nieznanającego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Wyrokiem z 27 lutego 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji. Dyrektor Izby Skarbowej wniósł skargę kasacyjną do NSA, domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji. Skarżący zarzucił błędną wykładnię art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przez przyjęcie, że przepis ten dotyczy jedynie takich przychodów, o których mowa w u.p.d.o.f.

1.2. Zarządzeniem z 4 czerwca 2014 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zarządził łączne rozpoznanie spraw pod wspólną sygnaturą akt P 49/13 z uwagi na tożsamość przedmiotu obu pytań prawnych. Zarządzeniem z 9 czerwca 2014 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zarządził rozpoznanie sprawy w pełnym składzie sędziów Trybunału.

1.3. Uzasadniając pytanie prawne, WSA wskazał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. jest obciążony fundamentalnymi wadami identycznie jak regulacja będąca przedmiotem wyroku Trybunału z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Zdaniem WSA, nowelizacja dokonana ustawą z 16 listopada 2006 r. nie uwolniła art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. od mankamentów konstrukcyjnych. Zaważyły one na stwierdzeniu niezgodności z Konstytucją tego przepisu w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. Ustawodawca z dniem 1 stycznia 2007 r. postanowił zastąpić wyrażenie "w roku podatkowym oraz w latach poprzednich" wyrażeniem "przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia". Nowelizacja modyfikowała częściowe okresy obliczeniowe dla ustalenia podstawy opodatkowania z jednolitego okresu rocznego na okresy wyznaczone datami czynienia wydatków lub gromadzenia mienia, nie zmieniając jednak okresu rozliczeniowego samego podatku, tzn. okresu, za jaki ustalane było zobowiązanie podatkowe (jeden rok kalendarzowy: od 1 stycznia do 31 grudnia).

Sąd pytający, wyjaśniając istotę zastrzeżeń dotyczących art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., odwołał się do argumentów przedstawionych w wyroku Trybunału o sygn. SK 18/09. Sąd wskazał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., posługuje się wyrażeniami "czynienie wydatków" i "gromadzenie mienia", które budzą wątpliwości z punktu widzenia zasady określoności przepisów prawa. Pierwsze z wyrażeń może dotyczyć czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje lub nie następuje, albo wyłącznie czynności, w wyniku których gromadzenie mienia nie następuje. Z kolei gromadzenie mienia może być rozumiane jako czynność pierwotna (gromadzenie mienia służącego gromadzeniu innego mienia) bądź czynność wtórna (poczynienie wydatków finansowych z uprzednio gromadzonego mienia). Zastrzeżenia nasuwa również treść art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w zakresie wymagania, aby mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatków lub zgromadzeniem mienia w roku podatkowym pochodziło z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Ustawodawca nie sformułował definicji wyrażenia "przychody opodatkowane" ani "przychody wolne od opodatkowania". Nie jest jasne, czy przychody wolne od opodatkowania nie obejmują przychodów, w przypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, a zostały one zgłoszone wcześniej w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie. Zdaniem WSA, niejasności terminologiczne uniemożliwiające precyzyjne ustalenie przedmiotu opodatkowania oraz granic czasowych ustalenia zobowiązania podatkowego, pozostają w sprzeczności z zasadą prawidłowej legislacji wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Sąd pytający wyraził również wątpliwości dotyczące wykładni kwestionowanego przepisu w odniesieniu do momentu powstania obowiązku podatkowego. WSA wskazał, że nie podziela szeroko reprezentowanego w orzecnictwie poglądu, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje z momentem wystąpienia opisanych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. znamion zamożności podatnika. Zdaniem sądu pytającego, od tego samego dochodu, tyle tylko że ustalanego według dwóch odmiennych schematów, obowiązek podatkowy nie może powstawać dwa razy: pierwszy raz w momencie osiągnięcia tego dochodu, a drugi raz w związku z jego wydatkowaniem. Powyższe wątpliwości ujawniają się w szczególności, gdy podatnik wykaże, że dochody uzyskał na tyle dawno, iż zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu i wygasło. Wówczas opodatkowanie takiego dochodu, ujawnionego na podstawie przesłanek określonych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., powodowałoby odrodzenie już wygasłego zobowiązania podatkowego.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 Konstytucji, sąd pytający wskazał, że wzorzec ten został powołany jedynie związkowo w celu wskazania, że ukształtowana niezgodnie z Konstytucją instytucja podatku od dochodów nieujawnionych negatywnie oddziałuje na prawa majątkowe, w szczególności na prawo własności.

Uzasadniając spełnienie przesłanki funkcjonalnej, WSA wskazał, że od odpowiedzi na postawione pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy dotyczącej skargi wniesionej przez podatnika. Przedstawione powyżej wątpliwości nie mogą zostać usunięte w drodze znanych nauce prawa reguł interpretacyjnych i kolizyjnych w drodze wykładni zgodnej z Konstytucją.

1.4. Rozpoznając sprawę w wyniku wniesienia skargi kasacyjnej, NSA miał wątpliwości co do zgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą władztwa daninowego państwa, tj. z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Sąd pytający wskazał, że w wyroku o sygn. SK 18/09 Trybunał zwrócił uwagę na niedookreśloność pojęć użytych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., "przychody ze źródeł nieujawnionych" i "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach", a także pojęć "zgromadzone mienie", "przychody opodatkowane" oraz "przychody zwolnione od opodatkowania". Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., także nie zawiera definicji legalnej tych pojęć, jednakże w odniesieniu do przychodów opodatkowanych ustawodawca doprecyzował, że przychody te, aby mogły stanowić pokrycie wydatków, muszą zostać "uprzednio" opodatkowane. Ponadto obliczając wysokość przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych bądź przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, należy uwzględnić kolejność uzyskania przychodów opodatkowanych i zwolnionych od opodatkowania oraz kolejność poniesienia wydatków.

NSA zwrócił uwagę, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wysokość dochodu ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach obliczało się, sumując ponoszone w danym roku wydatki i zgromadzone mienie oraz wartość zgromadzonego mienia, pochodzącego z przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania, uzyskanych w danym roku podatkowym i w latach rok ten poprzedzających. Przepis wyraźnie odnosił bowiem obie porównywane wielkości do okresu ich uzyskania, czyli roku podatkowego. Stosownie do zmienionego art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., obowiązującego od 1 stycznia 2007 r., należy sprawdzać pokrycie wydatków i wartości zgromadzonego mienia przed ich poniesieniem, jednocześnie mając na względzie, że dla podatków dochodowych okresem podatkowym jest rok podatkowy. Dyspozycją tego przepisu są objęci wszyscy podatnicy, których wydatki ponoszone w trakcie roku podatkowego nie będą miały rzeczywistego pokrycia w przychodach uzyskanych w tym roku, opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania. Zdaniem sądu, regulacja ta wzmacnia skutek prewencyjny art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Uściśla także regułę obliczania podstawy opodatkowania w przypadku uzyskania przychodów ze źródeł nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów.

Sąd pytający wskazał, że druga ze zmian dokonanych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. polega na dodaniu słowa "uprzednio" przy określaniu przychodów stanowiących podstawę finansowania wydatków. Ustawodawca zastrzegł jednoznacznie, że przychody i zgromadzone mienie winny być opodatkowane przed ich wydatkowaniem. Dodanie słowa "uprzednio" można uznać za doprecyzowanie pojęcia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz z innych źródeł, wskazanych w u.p.d.o.f.

NSA wskazał, że zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r. wywołują pewne wątpliwości. Przed 1 stycznia 2007 r., w przypadku wskazania przez podatnika źródła przychodu, zobowiązanie podatkowe określano stosownie do przepisów regulujących opodatkowanie dochodów z danego źródła (poza sytuacjami, gdy z uwagi na upływ terminu przedawnienia nie można było określić zobowiązania). Obecnie przychód taki stanowiłby przychód z innych źródeł (art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f.), a wydatkowanie tego przychodu powodowałoby powstanie nowego obowiązku podatkowego, także w przypadku, gdy zobowiązanie wynikające z "pierwotnego" źródła uległo przedawnieniu. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy powstawałby po raz drugi. Ponadto dodanie warunku, że źródłem pokrycia wydatków mają być uprzednio opodatkowane przychody i mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatku budzi pewne wątpliwości co do możliwości wskazywania jako źródła pokrycia wydatków bieżących przychodów otrzymywanych w trakcie roku podatkowego z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. W tym zakresie organy podatkowe przyjmują jednak, że wymaganie uprzedniego opodatkowania dotyczy tych przychodów, w stosunku do których obowiązek ich zadeklarowania upłynął przed dniem poniesienia wydatku.

Sąd pytający zwrócił uwagę, że mimo zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2007 r., nadal nie wyjaśniono, czy pojęcie przychodów opodatkowanych bądź zwolnionych z opodatkowania dotyczy tylko przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym czy także przychodów podlegających opodatkowaniu na podstawie innych ustaw. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednolicie, że pojęcie to dotyczy tylko przychodów (dochodów) opodatkowanych podatkiem dochodowym. Wskazując na wątpliwości dotyczące wykładni art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i związane z tym trudności z określeniem podstawy opodatkowania tym podatkiem nie można jednakże pominąć faktu, że przepis ten ma służyć objęciu podatkiem dochodowym wszystkich dochodów, zgodnie z zasadą wynikającą z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. Jego celem jest doprowadzenie do realizacji zasady równości i powszechności opodatkowania.

Uzasadniając spełnienie przesłanki funkcjonalnej, NSA wskazał, że w skardze kasacyjnej podniesiono zarzut błędnej wykładni art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przez przyjęcie, że przepis ten dotyczy jedynie takich przychodów, o których mowa w u.p.d.o.f. Sąd pytający wskazał, że jest zobowiązany odnieść się do tego zarzutu, zgodnie z zasadą wynikającą z art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.). Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. będzie zatem stanowił podstawę prawną przyszłego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie dotyczącej obowiązków konkretnego podmiotu, będącego stroną postępowania sądowoadministracyjnego.

2. W pismach z 7 kwietnia 2014 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał, że z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasady poprawności legislacyjnej przepisów prawa w dziedzinie obowiązków daninowych wynikają trzy założenia: jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego danego

przepisu, sformułowanie przepisu w sposób, który umożliwia jego jednolitą wykładnię, oraz spójność z założeniem o racjonalności ustawodawcy. Marszałek Sejmu, odwołując się do wyroku Trybunału o sygn. SK 18/09 stwierdził, że kwestionowany przez sądy pytające art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie spełnia wymienionych założeń, gdyż użyte w jego treści sformułowania nie dają się jednoznacznie zinterpretować. Przepis ten w aktualnym brzmieniu "jest obciążony - w zbliżonym, jeśli nie identycznym, stopniu - tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji".

Marszałek Sejmu, odwołując się do uzasadnienia wyroku TK w sprawie o sygn. SK 18/09, podniósł, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. występuje wyrażenie "zgromadzone mienie", które ma charakter wieloznaczny.

Na podstawie tego przepisu, wysokość przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w danym roku podatkowym ustala się na dwa sposoby. Pierwszy sposób stosuje się, gdy podatnik gromadzi określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego wcześniej. Drugi polega na poniesieniu przez podatnika określonych wydatków, które finansuje z mienia zgromadzonego wcześniej. W obu tych wariantach mamy do czynienia z czynnościami o charakterze pierwotnym i wtórnym względem siebie. W odniesieniu do pierwszej sytuacji, czynnością pierwotną jest zgromadzenie pewnego mienia, a wtórną - zgromadzenie innego mienia, sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia. W odniesieniu do drugiej wymienionej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sytuacji, czynnością pierwotną jest zgromadzenie pewnego mienia, a wtórną - poniesienie wydatków, sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia. Ponadto każda z tych czynności, jako prawnie istotny element sytuacji, z której potencjalnie wynika obowiązek podatkowy, może następować w różnych latach podatkowych. Tymczasem w odniesieniu do dochodów nieujawnionych zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.). Z kolei zgodnie z art. 68 § 4 o.p., którego utrata mocy obowiązującej została odroczone do 28 lutego 2015 r., na podstawie wyroku o sygn. SK 18/09, zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu niezajmującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja. Nie jest przy tym jasne czy rok, od którego liczy się powyższy 5-letni termin, odnosi się do dnia, w którym podjęto "czynność pierwotną", czy też do dnia, w którym podjęto "czynność wtórną". Niejasność ta może zniweczyć jednoznaczne ustalenie dnia rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Uniemożliwia zatem precyzyjne ustalenie czasowych granic ustalenia zobowiązania podatkowego. Jest to szczególnie widoczne w sytuacji wykazania przez podatnika, że mienie zgromadził na tyle dawno, że związane z nim zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, a zatem wygasło.

Marszałek Sejmu wskazał, że brak precyzji cechuje także inne wyrażenia użyte w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w szczególności "przychody uprzednio opodatkowane" oraz "przychody wolne od opodatkowania". Za pierwsze z nich można uznać te przychody, od których został uiszczony podatek. A contrario do kategorii "przychodów nieopodatkowanych" wypadałoby zaliczyć każdy przychód, od którego podatek nie został zapłacony, i to bez względu na to, czy przychód taki został zgłoszony organom skarbowym, czy też nie. Oznaczałoby to jednak, że przepis, którego dotyczy pytanie prawne, nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy przychodami zatajonymi przez podatnika a przychodami zgłoszonymi przez niego organom skarbowym (w sytuacji gdy nie uiszczono od nich podatku). Obie te kategorie mogą bowiem należeć do kategorii "przychodów nieopodatkowanych", te zaś z kolei, jeśli staną się źródłem pochodzenia "zgromadzonego mienia" albo "poniesionych wydatków", są podstawą ustalenia wysokości "przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych". Wymaganie zawarte w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., aby źródłem pokrycia poniesionych przez podatnika wydatków lub wartości zgromadzonego przez niego mienia były uprzednio opodatkowane przychody albo przychody wolne od opodatkowania, rodzi też wątpliwości w odniesieniu do problemu przedawnionego zobowiązania podatkowego. W tym kontekście możliwe są dwie sytuacje. Pierwsza, gdy przychód został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale podatek nie został uiszczony. Druga, kiedy przychód nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale już po upływie okresu przedawnienia daje się określić w toku postępowania podatkowego. Gdyby o ustaleniu wysokości przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach miało decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w deklaracji lub korekcie, nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe związane ze zgłoszonym przychodem zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Podobnie nierelevantne powinno być to, czy źródło i wysokość niezgłoszonego przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego. Jeżeli natomiast o ustaleniu wysokości przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach decydowałoby wyłączenie przypisania albo nieprzypisania pewnego przychodu w określonej wysokości do konkretnego źródła przychodów, konsekwentnie nie powinno mieć znaczenia, czy związane z takim przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Jedyną sytuacją, w której rozważany podatek nie byłby ustalany, pomimo braku uregulowania zobowiązania podatkowego, byłaby sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu.

Marszałek Sejmu stwierdził, że wszystkie powyższe wątpliwości interpretacyjne obrazują problemy związane z egzegezą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. prowadzoną według dyrektyw wykładni językowej i systemowej. W tym zakresie podzielił on stanowisko wyrażone w wyroku o sygn. SK 18/09, że przepis ten nie spełnia kryterium poprawnej legislacji w postaci wymagania formułowania norm prawnych w sposób umożliwiający ich jednoznaczną wykładnię. Ponadto przepis ten w obecnym brzmieniu, podważa także zasadę przedawnienia zobowiązań podatkowych. Omówione wyżej dylematy interpretacyjne co do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. mają też, posługując się ustaloną w orzecznictwie Trybunału terminologią, charakter kwalifikowany. Z dotychczasowych ustaleń Trybunału wynika, że rozstrzygnięcie przedstawionych powyżej wątpliwości nie jest możliwe na podstawie przyjętych reguł egzegezy tekstu prawnego. Trudności związane z ich usunięciem, szczególnie z punktu widzenia podatników, nie wydają się usprawiedliwione stopniem złożoności prawa podatkowego, choć ten bez wątpienia nie należy do niskich. Skoro według Trybunału art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w poprzednim brzmieniu nie spełniał wymagań właściwych dla zwykłego standardu poprawności legislacyjnej, to zdaniem Marszałka Sejmu, kwestionowany w niniejszym postępowaniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. tym bardziej nie odpowiada podwyższonemu standardowi poprawności legislacyjnej, mającemu swoje źródło w art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3. W pismach z 14 marca 2014 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz jest

niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Prokurator Generalny wskazał, że od 1 stycznia 2007 r. w kwestionowanym art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nastąpiły trzy zmiany. Dotychczasowe sformułowanie "w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich" zostało zastąpione sformułowaniem "w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia"; przed sformułowaniem "opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania" dodano wyraz "uprzednio"; wyraz "nie znajdujących" został zastąpiony wyrazem "nieznajdujących", zaś "nie ujawnionych" został zastąpiony wyrazem "nieujawnionych". Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., nakazuje zatem porównywać wartość poniesionych w roku podatkowym wydatków oraz wartość zgromadzonego w tymże roku mienia z wartością mienia pochodzącego z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania, ale zgromadzonego przed poniesieniem konkretnego wydatku lub zgromadzeniem mienia. Ponadto mienie, które ma stanowić pokrycie wydatków, musi być uprzednio opodatkowane. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, zmiany brzmienia art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., wprowadzone ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., nie modyfikują samego kształtu instytucji podatku od przychodów nieujawnionych i nie powodują, że wolna jest od niedostatków, na które zwrócił uwagę Trybunał. Zmiany w założeniu miały usunąć pewne wątpliwości praktyczne, ale w pewnym zakresie innego rodzaju niż te, na które zwrócił uwagę Trybunał. Dodać należy, że zmiana, polegająca na zastąpieniu wyrażenia "w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich" wyrażeniem "w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia", usunęła wątpliwości interpretacyjne dotyczące tego, czy - w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. - okresem rozliczenia wydatków i przychodów jest okres roczny, czy też są to okresy cząstkowe, wyznaczone datami dokonywania wydatków i uzyskiwania przychodów. W wyniku przedstawionych zmian zostały zmodyfikowane okresy obliczeniowe dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych, zastępując okres roczny okresami wyznaczonymi datami czynienia wydatków lub gromadzenia mienia. Nie nastąpiła przy tym zmiana okresu, na jaki ustalane jest zobowiązanie podatkowe w podatku od dochodów nieujawnionych. Zasadą jest nadal obliczanie wysokości przychodów w okresie roku podatkowego. Można zatem przyjąć, że w myśl art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., przy ustalaniu wielkości przychodów konieczne jest uwzględnienie chronologii zdarzeń w kolejnych okresach pomiędzy uzyskaniem przychodów z legalnych źródeł do poniesienia pierwszego wydatku niemającego w nich pokrycia, a następnie od poniesienia pierwszego wydatku do ewentualnego następnego wydatku nieznajdującego pokrycia w legalnych przychodach. Innymi słowy, omawiana zmiana wyłącza możliwość przyjęcia, że przychód na pokrycie wydatków mógł być zgromadzony po ich poniesieniu, lecz w tym samym roku podatkowym. W orzecnictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że niedopuszczalne jest jakiegokolwiek kompensowanie faktycznie poniesionego wydatku jakimikolwiek przychodami uzyskanymi po jego poniesieniu.

Jeśli chodzi o wprowadzoną przez ustawę nowelizującą z 16 listopada 2006 r. zmianę polegającą na dodaniu w treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyrazu "uprzednio", może być ona uznana za próbę doprecyzowania pojęcia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Nie usuwa jednak wątpliwości interpretacyjnych dotyczących kwestionowanego przepisu. W uzasadnieniu pytania prawnego NSA przyjęto, że dzięki tej zmianie będzie możliwe opodatkowanie podatkiem od dochodów takich nieujawnionych przychodów, których podatnik nie ujawnił (w całości lub części) w ustawowym terminie i zobowiązanie podatkowe z tego tytułu nie uległo jeszcze przedawnieniu, jak i takich, których podatnik nie ujawnił, ale w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

Prokurator Generalny podzielił pogląd przedstawiony przez NSA, że w aktualnym stanie prawnym przychód wskazany przez podatnika w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych może być traktowany jako przychód z innego źródła (art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f.), zaś jego wydatkowanie może powodować powstanie nowego obowiązku podatkowego. Dotyczyłoby to także sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe wynikające z pierwotnego źródła uległo przedawnieniu. W tym kontekście trzeba zauważyć, że jeśli ustawodawca przewidywałby powstanie nowego obowiązku podatkowego dla przedawnionych zobowiązań podatkowych (odrodzenie wygasłego zobowiązania podatkowego), powinien to uczynić wyraźnie w ustawie. Tymczasem w u.p.d.o.f. nie wprowadzono instytucji zbliżonej do rozwiązania przyjętego w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.). Z przepisu tego zaś jednoznacznie wynika, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się podatnika na dokonanie czynności cywilnoprawnej - jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania. Nie wydaje się, aby wskazana interpretacja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., miała charakter jednolitej, powszechnie obowiązującej wykładni.

Prokurator Generalny przyjął, że zmiany wprowadzone w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie mogą wpłynąć na ocenę zgodności kwestionowanego przepisu ze wskazanymi w pytaniach prawnych wzorcami kontroli ani też nie czynią w niniejszej sprawie nieaktualnymi zastrzeżeń podniesionych przez Trybunał w wyroku o sygn. SK 18/09. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., nie określa w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, co w konsekwencji uniemożliwia jednoznaczne ustalenie, kiedy taki przychód występuje. Omawiany przepis nadal posługuje się niedookreślonymi i wieloznacznymi wyrażeniami "zgromadzone mienie" i "poniesienie wydatków". W konsekwencji kwestionowany przez sądy pytający przepis nie spełnia wymagań właściwych dla zwykłego standardu poprawności legislacyjnej, gwarantowanej w art. 2 Konstytucji. Tym samym nie realizuje również wymagań podwyższonego standardu poprawności legislacyjnej gwarantowanego przez zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. W pismach z 8 kwietnia 2014 r. Minister Finansów przedstawił w imieniu Prezesa Rady Ministrów opinię dotyczącą skutków orzeczenia Trybunału wiążących się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

Minister Finansów wyjaśnił, że w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 28 lutego 2014 r. na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wydanych zostało 1585 decyzji ostatecznych ustalających zobowiązanie podatkowe w kwocie 508 073 tys. zł, z tego w postępowaniu skargowym w sądach administracyjnych jest 281 spraw, w których przedmiotem sporu jest kwota podatku w wysokości 47 593 tys. zł. Ponadto w powołanym okresie wydano 734 decyzje nieostateczne na kwotę 183 089 tys. zł, w tym na etapie postępowania odwoławczego znajduje się 675 spraw na kwotę 168 556 tys. zł. Łączna kwota podatku wynikająca z

decyzji ostatecznych i nieostatecznych wynosi 691 162 tys. zł. Niezależnie od powyższego, organy podatkowe pierwszej instancji prowadzą obecnie postępowania w 1589 sprawach, w których wysokość podatku szacuje się na kwotę 232 752 tys. zł. Powyższe dane dotyczą wyłącznie kwot podatku dochodowego z nieujawnionych źródeł przychodów bez uwzględnienia odsetek.

Minister Finansów wskazał, że stwierdzenie niekonstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i utrata mocy obowiązującej tego przepisu od daty jego wejścia w życie (ex tunc) będzie skutkować obowiązkiem zwrotu nadpłaty podatku zgodnie z art. 72 i n.o.p. Dodatkową rekompensatę za niezgodne z prawem dysponowanie przez organ podatkowy środkami finansowymi podatnika stanowi oprocentowanie nadpłaty, które przysługuje z mocy prawa niezależnie od woli zainteresowanych podmiotów. Wysokość oprocentowania nadpłaty jest równa wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Z kolei stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8% (art. 56 § 1 o.p.). Wskazane przepisy nie ograniczają możliwości dochodzenia przez podatników roszczeń odszkodowawczych na drodze cywilnoprawnej tytułem wyrównania poniesionych przez nich strat lub utraconych korzyści (art. 260 o.p.).

Minister Finansów stwierdził, że z powyższych względów trudno jest obecnie globalnie oszacować pełen rozmiar skutków finansowych związanych ze zwrotem ewentualnych nadpłat, wypłatą oprocentowania od tych nadpłat oraz

przyznanymi przez sąd powszechny odszkodowaniami z powodu stwierdzenia niezgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z Konstytucją. Zważywszy jednak na szacunkową wysokość zobowiązań podatkowych, które stanowić mogą potencjalną nadpłatę, skutki te będą znaczące. W konsekwencji orzeczenie o niekonstytucyjności przepisu będącego przedmiotem pytań prawnych może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidywanymi w ustawie budżetowej.

## II

Na rozprawę 29 lipca 2014 r. stawili się przedstawiciele sądów pytających, Sejmu, Prokuratora Generalnego oraz Ministra Finansów wezwanego do udziału w postępowaniu na podstawie art. 38 pkt 4 ustawy o TK. Uczestnicy postępowania podtrzymali i uściślili stanowiska wyrażone na piśmie.

Przedstawiciel Ministra Finansów podzielił argumentację uczestników postępowania dotyczącą tego, że nowelizacja zakwestionowanego przepisu, jakkolwiek istotna, nie usunęła zastrzeżeń jakie w stosunku do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09. Jednocześnie wskazał, że posługując się wykładnią funkcjonalną i systemową, a także dochowując wymagań proceduralnych wynikających z ordynacji podatkowej, możliwa jest interpretacja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w zgodzie z Konstytucją. Ponadto wskazał, że w czerwcu 2014 r. Minister Finansów przedstawił projekt zmian u.p.d.o.f. dotyczący instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Projekt przewiduje ustanowienie osobnego rozdziału zatytułowanego "Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych", w którym w sposób kompleksowy uregulowano zasady opodatkowania dochodów nieujawnionych. Projekt ten znajduje się na etapie uzgodnień międzyresortowych.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Przedmiot i wzorce kontroli.

1.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim (dalej: WSA) oraz Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wystąpiły do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniami prawnymi dotyczącymi zgodności z Konstytucją art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, ze zm.; dalej: ustawa nowelizująca z 16 listopada 2006 r.).

Dopuszczalność pytania prawnego warunkują trzy przesłanki: 1) podmiotowa, 2) przedmiotowa oraz 3) funkcjonalna. Odnosząc wyżej wskazane uwagi do pytań prawnych rozpoznawanych w niniejszej sprawie, Trybunał stwierdził, że zarówno przesłanka podmiotowa, jak i przesłanka przedmiotowa zostały spełnione. Oba pytania przedstawiły bowiem sądy i dotyczą one zgodności przepisów ustawy z Konstytucją. Jeśli chodzi o przesłankę funkcjonalną, to należy zauważyć, że w obu stanach faktycznych, dotyczących ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych za 2008 r., podstawę decyzji organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji stanowił art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Interpretacja i praktyka stosowania przez organy podatkowe zaskarżonego przepisu były przedmiotem zarzutów podniesionych zarówno w skargach kierowanych do WSA, jak i w skardze kasacyjnej wniesionej do NSA. A zatem od odpowiedzi na przedstawione Trybunałowi pytania prawne będzie zależało rozstrzygnięcie spraw zawisłych przed sądami pytającymi. Z tego względu Trybunał stwierdził, że spełniona została również przesłanka funkcjonalna pytań prawnych.

1.2. Sądy pytające miały istotne wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w związku z wyrokiem Trybunału z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU 6/A/2013, poz. 80), dotyczącym opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W punkcie 2 części I powołanego wyroku Trybunał orzekł, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Wyrok został opublikowany 27 sierpnia 2013 r. (Dz. U. poz. 985).

Przepis będący przedmiotem orzekania Trybunału w powołanej sprawie miał następujące brzmienie: "Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania".

1.3. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. został zmieniony przez art. 1 pkt 13 lit. b ustawy nowelizującej z 16 listopada 2006 r., która weszła w życie 1 stycznia 2007 r.

Kwestionowany przez sądy pytające przepis ma następujące brzmienie: "Wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania".

Treść art. 20 ust. 3 nie ulegała po 1 stycznia 2007 r. dalszym zmianom.

1.4. WSA w petitum pytania prawnego jako wzorce kontroli konstytucyjnej wskazał art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu pytania sąd pytający szczegółowo uargumentował zarzut naruszenia przez kwestionowany przepis zasady określoności przepisów prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji. WSA nie uzasadnił natomiast zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji. Sąd pytający ograniczył się do wskazania, że wzorzec ten został powołany jedynie związkowo w celu wskazania, że ukształtowana niezgodnie z Konstytucją instytucja podatku od dochodów nieujawnionych negatywnie oddziałuje na prawa majątkowe, w szczególności na prawo własności. Uzasadnienie pytania prawnego wskazuje, że inspiracją dla WSA były wzorce konstytucyjne będące podstawą orzekania w wyroku o sygn. SK 18/09. Postępowanie w tamtej sprawie było jednak zainicjowane skargą konstytucyjną, gdzie odmiennie niż w przypadku pytania prawnego, podstawowe znaczenie ma wykazanie przez skarżącego naruszenia jego konstytucyjnych praw i wolności. Z powodu braku dostatecznego uzasadnienia przez sąd pytający zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, Trybunał postanowił w tym zakresie umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

1.5. W petitum i uzasadnieniu pytania prawnego NSA zarzucił niezgodność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W ocenie sądu pytającego kwestionowana regulacja narusza zasadę określoności przepisów prawa, która w dziedzinie prawa daninowego pozostaje w związku z zasadą władztwa daninowego państwa oraz zasadą równości i powszechności opodatkowania wynikającymi z art. 84 Konstytucji, a także z zasadą ustawowej określoności przepisów podatkowych wynikającą z art. 217 Konstytucji.

1.6. W konsekwencji Trybunał stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie przedmiotem kontroli jest art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., z punktu widzenia jego zgodności z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2. Znaczenie dla niniejszej sprawy wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09.

2.1. Sądy pytające sformułowały zarzut niezgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., z punktu widzenia niezgodności z zasadą określoności przepisów prawa w dziedzinie prawa daninowego. Argumenty przedstawione przez NSA i WSA są tożsame i dotyczą braku legalnej definicji pojęć "przychody ze źródeł nieujawnionych" i "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach". Wątpliwości sądów pytających dotyczą w szczególności następujących wyrażen z zaskarżonego przepisu: "czynienie wydatków", "gromadzenie mienia", "przychody opodatkowane" i "przychody wolne od opodatkowania". Zarzuty sądów pytających dotyczą materialnoprawnej podstawy ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, nie dotyczą natomiast postępowania w jego przedmiocie.

W odniesieniu do wyrażen kwestionowanych przez sądy pytające wypowiedział się Trybunał w powołanym powyżej wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, w którym przedmiotem kontroli był art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. W powołanym wyroku Trybunał odniósł się do pojęcia przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu, oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania. Należy zatem ustalić, czy wypowiedzi Trybunału zawarte w przywołanym wyroku dotyczące oceny wskazanych przez sądy pytające wyrażen z zasadą poprawnej legislacji, można odnieść do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. W dalszej kolejności należy zbadać jaki wpływ na treść kwestionowanych pojęć miała zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dokonana ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r. Następnie należy dokonać oceny zgodności kwestionowanego przez sądy pytające przepisu z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

2.2. W wyroku o sygn. SK 18/09 Trybunał wskazał, że podstawowy problem związany z interpretacją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dotyczy tego, czy przewidziany w powołanym przepisie sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu, gdyż u.p.d.o.f. nie definiuje tego przychodu w żadnym innym miejscu.

2.2.1. W pierwszej kolejności Trybunał rozważył wątpliwości dotyczące wymagania, by poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia znajdowały pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich. Poważna niejasność pojawiła się w przypadku kwalifikowania określonych działań jako dokonywanie wydatków albo jako gromadzenie mienia.

Trybunał stwierdził, że możliwe są dwie alternatywne interpretacje wyrażenia "czynienie wydatków". Po pierwsze, przez "czynienie wydatków" można rozumieć zarówno czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim ponoszenie wydatków o charakterze konsumpcyjnym (np. związane z ponoszeniem kosztów utrzymania, wypoczynku czy edukacji oraz z uzyskiwaniem świadczeń w postaci usług), jak i czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje; gromadzenie mienia obejmowałoby wówczas jedynie czynności polegające na jego nieodpłatnym nabyciu. Po drugie, przez "czynienie wydatków" można rozumieć jedynie takie czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim wydatki o charakterze konsumpcyjnym; gromadzenie mienia obejmuje z kolei czynności polegające na jego nabyciu, niezależnie od tego, czy wiązało się z nim ponoszenie wydatków. Wskazane okoliczności mają istotne znaczenie dla ustalenia, czy w danym przypadku został zachowany termin wydania decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych, określony w art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.).

Następnie Trybunał odniósł się do pojęcia "zgromadzone mienie", które pojawia się w kwestionowanym przepisie dwukrotnie, rozważając czy w obu przypadkach ma ono identyczne znaczenie. W tym zakresie Trybunał wyróżnił dwie sytuacje. W pierwszej z nich, podatnik gromadzi w danym roku podatkowym określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; w tym przypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu zgromadzenia innego mienia (czynność pierwotna) oraz zgromadzeniem mienia, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna). W drugiej sytuacji podatnik ponosi w danym roku podatkowym określone wydatki, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; również i tutaj występują dwa działania podatnika, tj. zgromadzenie mienia służącego sfinansowaniu poczynionych wydatków (czynność pierwotna) oraz poczynienie wydatków, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna). W obu sytuacjach możliwe jest przy tym, że czynność pierwotna i czynność wtórna zostaną zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, na co wskazuje zresztą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowi, iż poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia (związane z czynnościami wtórnymi) muszą znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich (związanym z czynnościami pierwotnymi). Pojawia się w związku z tym bardzo poważna wątpliwość interpretacyjna, dotycząca biegu terminu przewidzianego w art. 68 § 4 o.p.

2.2.2. W drugiej kolejności Trybunał rozważył wątpliwości dotyczące wymagania, aby mienie zgromadzone w danym roku podatkowym oraz w latach poprzednich, które następnie ma stanowić pokrycie poniesionych przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego przezeń mienia, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Ustawodawca nie sformułował bowiem definicji wyrażenia "przychody opodatkowane" oraz wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania". Na potrzeby powyższych rozważań Trybunał przyjął, zgodnie z jednoznacznym stanowiskiem organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych, że w przypadku przychodów opodatkowanych i wolnych od opodatkowania chodzi o podatek dochodowy od osób fizycznych, gdyż omawiany przepis prawny zamieszczony został w ustawie regulującej ten właśnie podatek. Trybunał wykluczył również taką interpretację art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., stosownie do której przychodami opodatkowanymi są przychody abstrakcyjnie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego, czy faktycznie zostały one opodatkowane, skoro każdy przychód podlega abstrakcyjnie opodatkowaniu lub jest z niego zwolniony.

Przeprowadzając analizę językową wyrażenia "przychód opodatkowany", Trybunał przyjął, że jest to przychód, w przypadku którego uiszczony został podatek (obliczony od dochodu powiązanego z danym przychodem). Uwzględniając przedstawioną interpretację, okazałoby się, że z przychodami nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych mamy do czynienia nie tylko w razie zatajenia przychodu (jego wysokości), ale również wtedy, gdy przychód (jego wysokość) zgłoszono organom podatkowym, lecz nie uregulowano zobowiązania podatkowego. Gdyby przyjąć, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawarto definicję wyrażenia "przychody nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", definicja ta okazałaby się definicją projektującą, nieliczącą się ze znaczeniem omawianego wyrażenia, przyjmowanym w języku polskim, gdyż jako rozważane przychody kwalifikowałyby się również przychody ze źródeł ujawnionych, tyle że w części lub w całości nieopodatkowanych. Z praktyki organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych wynika jednak, że odstąpiono od językowego rozumienia wyrażenia "przychody opodatkowane", ze względu na ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Organy administracji podatkowej do kategorii przychodów opodatkowanych zaliczają przychody zgłoszone w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, z wyjątkiem jednak tych przychodów, w przypadku których nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przychodami opodatkowanymi są przychody ujawnione organowi podatkowemu, niezależnie od formy opodatkowania, w szczególności w złożonych deklaracjach (zeznanjach), jak również wynikające z decyzji podatkowych lub dokumentów potwierdzających dochody uzyskane w innych krajach; wyklucza się natomiast możliwość powołania się przez podatnika na przychody, w przypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić.

Rozważając kwestię rozumienia wyrażenia "przychody opodatkowane", Trybunał rozróżnił dwie sytuacje. W pierwszej, przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie. W drugiej, przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić w toku postępowania podatkowego. W praktyce wyrażenie "przychody opodatkowane" jest odnoszone przede wszystkim do przychodów zgłoszonych w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, niezależnie od faktu uiszczenia podatku należnego w związku z ich osiągnięciem, z zastrzeżeniem jednak pewnych wątpliwości dotyczących przychodów, co do których upłynął następnie okres przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Analizując możliwość powołania się przez podatnika na takie przychody, w przypadku których zobowiązanie zdążyło się już przedawnić, Trybunał ponownie wyróżnił dwie sytuacje. Pierwszą, gdy przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, co z konieczności musiało mieć miejsce jeszcze przed upływem okresu przedawnienia, ale podatek nie został uiszczony. Drugą, gdy przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić - już po upływie okresu przedawnienia - w toku postępowania podatkowego. Trybunał wskazał, że omawiane rozwiązania nie wynikają jednak wprost z u.p.d.o.f., ale stanowią wynik jej funkcjonalnej interpretacji. Jeżeli o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych miałoby decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, to z jednej strony nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe związane ze zgłoszonym przychodem zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Z drugiej strony - nie należałoby brać pod uwagę okoliczności, czy źródło i wysokość niezgłoszonego przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego, chyba że nadal możliwe byłoby zastosowanie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., tj. wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej inną wysokość podatku. Jeżeli natomiast o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych decydowałoby wyłącznie przypisanie albo nieprzypisanie pewnego przychodu w określonej wysokości do konkretnego źródła przychodów, co mogłoby nastąpić w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie albo dopiero w postępowaniu podatkowym, to konsekwentnie nie powinno mieć znaczenia, czy związane z takim przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu, przy czym bez wpływu na to zagadnienie pozostawałaby kwestia możliwości czy też braku możliwości zastosowania art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.

Trybunał stwierdził, że istotne wątpliwości wiążą się również z wyrażeniem "przychody wolne od opodatkowania". U.p.d.o.f.,



wyłączając określone kategorie przychodów spod opodatkowania, posługuje się określeniem "ustawy nie stosuje się do (...)" (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.). Z kolei w przypadku wyłączenia spod opodatkowania niektórych kategorii dochodów, przepisom nadano następujące brzmienie: "Wolne od podatku dochodowego są (...)" (art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz "Zwalnia się od podatku dochodowego (...)" (art. 52, art. 52a, art. 52c, art. 52d i art. 52e u.p.d.o.f.). W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że za przychody wolne od opodatkowania należy uważać: przychody zwolnione z opodatkowania, przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowej), przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., a także przychody zwrotne, jak przychody z pożyczek i kredytów. Organy administracji podatkowej jako przychody wolne od opodatkowania traktują natomiast przychody (dochody):

- 1) podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione z niego na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy,
- 2) wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 2 u.p.d.o.f.,
- 3) podlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem, w przypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p.

Trybunał podkreślił, że zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w praktyce organów administracji podatkowej odrzuca się możliwość kwalifikowania jako przychodów wolnych od opodatkowania przychodów, w przypadku których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia, gdyż miałyby to przeczyć ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Nie jest przy tym jasne, czy jako przychód wolny od opodatkowania nie jest jednak traktowany przychód, w stosunku do którego zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, a zostało zgłoszone w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie odpowiednio wcześniej.

Trybunał zauważył, że zobowiązanie podatkowe wygasa również w wyniku przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Wobec braku definicji wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania" nie ma zatem formalnie przeszkód, by za jego desygnat uznać również dochód, w przypadku którego zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Trybunał wskazał, że zasada in dubio pro tributario, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącej regulacji podatkowych, mającej podstawę konstytucyjną, nakazuje - w przypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego - odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika. Nie ulega przy tym wątpliwości, że odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów, w przypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, jako przychodów wolnych od opodatkowania, opiera się wyłącznie na założonej w praktyce ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Przyjęte rozwiązanie okazuje się zatem wynikiem zastosowania reguł wykładni funkcjonalnej, uwzględniających interes państwa (fiskusa).

2.2.3. Dokonując powyżej przedstawionej analizy, Trybunał w uzasadnieniu wyroku o sygn. SK 18/09 stwierdził, że nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi na postawione na wstępie pytanie: Czy przewidziany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu? Jeśli literalnie odczytać wskazany przepis, okazuje się, że przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych są w rzeczywistości - pomijając przychody wolne od opodatkowania - przychody nieopodatkowane, a nie przychody niezgłoszone lub niedające się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego. Gdyby zatem uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawiera definicję wyrażenia "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", definicja ta nadawałaby wskazanemu wyrażeniu znaczenie odmienne od tego, jakie posiada ono na gruncie języka powszechnego. Przyjmowane w praktyce funkcjonalne modyfikacje rozumienia omawianej regulacji, mające na celu sprowadzenie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych do przychodów niezgłoszonych lub niedających się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego, sugerują jednak, że najpierw - w oderwaniu od art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. - należy określić znaczenie wyrażenia "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", a dopiero później ustalić - na podstawie tego przepisu - wysokość takich przychodów. W rozważanym przypadku art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie zawierałby definicji wyrażenia "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", którą należałoby sformułować w sposób sprawozdawczy, co w oczywisty sposób musiałoby prowadzić do arbitralnych rozstrzygnięć. Dodatkowy problem wiąże się z tym, że na przestrzeni lat ustawodawca wyrażeniami "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych" posługiwał się dość niekonsekwentnie.

### 3. Zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzona ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r.

3.1. Z porównania art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. z brzmieniem ustalonym ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r. wynika, że w treści powołanego przepisu zostały dokonane trzy zmiany.

Po pierwsze, ustawodawca wprowadził poprawną pisownię imiesłowów przymiotnikowych z partykułą "nie", dokonując zamiany wyrazów "nie znajdujących" i "nie ujawnionych" na wyrazy "nieznajdujących" i "nieujawnionych". Wskazana zmiana jest zgodna z uchwałą ortograficzną Rady Języka Polskiego z 9 grudnia 1997 r., w której Rada podjęła decyzję co do łącznej pisowni partykuły "nie" z imiesłowami przymiotnikowymi.

Po drugie, nowelizacja dotyczy okresu zgromadzenia mienia, z którym porównuje się poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki i wartości zgromadzonego w tym roku mienia. Ustawodawca zastąpił wyrażenie "w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich" wyrażeniem "w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia".

Po trzecie, w nowym brzmieniu wskazano, że przychody, które mają być źródłem pokrycia wydatku, powinny zostać opodatkowane przed poniesieniem tego wydatku. Ustawodawca zastąpił słowa "z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania" słowami "z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania".

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy nowelizującej z 16 listopada 2006 r. jest lakoniczne (zob. druk sejmowy nr 732, V

kadencja, s. 11). Wskazano w nim jedynie, że "(p)rzepis dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Doprecyzowano, że przychody na pokrycie wydatków powinny zostać zgromadzone przed poniesieniem tego wydatku".

3.2. W kwestii znaczenia i skutków nowelizacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wielokrotnie wypowiadały się sądy administracyjne.

W wyrokach z: 13 sierpnia 2009 r. sygn. akt. II FSK 494/08 (Lex nr 519440), 5 maja 2010 r. sygn. akt II FSK 1861/09 (Lex nr 596039) i 11 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1994/10 (Lex nr 1295996) NSA stwierdził, że zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., obowiązująca od 1 stycznia 2007 r. nie ma charakteru tylko wyjaśniającego, czy doprecyzowującego, ale zmienia w istocie konstrukcję podstawy opodatkowania. Od 1 stycznia 2007 r. tylko mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatków, a nie mienie zgromadzone w roku podatkowym może obniżyć podstawę opodatkowania. Konsekwencją tego jest wprowadzenie także wyrażenia "uprzednio" opodatkowanych.

W wyrokach z 4 lutego 2008 r. sygn. akt II FSK 212/08 (Lex nr 551685) i 5 maja 2010 r. sygn. akt II FSK 1860/09 (Lex nr 596037) NSA wskazał, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. sprecyzowano wyrażenie, iż przychody na pokrycie wydatków dokonywanych w danym roku podatkowym powinny być zgromadzone przed poniesieniem danego wydatku. Do 31 grudnia 2006 r. wystarczyło, aby przychód na pokrycie wydatku został zgromadzony w latach poprzednich lub w danym roku podatkowym. Badanie pokrycia poniesionych przez podatników wydatków należało odnieść w dawnym stanie prawnym do mienia zgromadzonego w roku podatkowym - w całym roku podatkowym - oraz w latach poprzednich, bez względu na to, czy wystąpiło chronologiczne następstwo przychodów i wydatków. Z powodu braku precyzji dawnego przepisu możliwa była interpretacja, że przychód na pokrycie wydatków mógł być zgromadzony także po poniesieniu wydatków, lecz w tym samym roku podatkowym.

W orzecznictwie sądów administracyjnych, już po wydaniu wyroku Trybunału o sygn. SK 18/09, został wyrażony także pogląd, że zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., która miała miejsce z 1 stycznia 2007 r., miała jedynie charakter porządkujący. W wyroku z 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2370/11 (Lex nr 1353578), NSA wskazał, że omawiana zmiana w żaden sposób nie wpływała na dotychczasową konstrukcję tego przepisu i nie eliminowała wątpliwości co do jego konstytucyjności. Treść przepisów została bowiem zmodyfikowana jedynie w niewielkim, niemającym znaczenia dla oceny konstytucyjności, redakcyjnym zakresie. Wskazaną interpretację podzielili niektórzy sądy administracyjne pierwszej instancji m.in. WSA w Szczecinie (zob.m.in. wyrok z 12 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 690/13, Lex nr 1446938), WSA w Łodzi (zob. wyrok z 15 listopada 2013 r., sygn. akt II Łd 523/13, niepubl.), WSA w Lublinie (zob.m.in. wyrok z 18 września 2013 r., sygn. akt I SA/Lu 253/13, niepubl.) oraz WSA w Krakowie (zob.m.in. wyrok z 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 578/13, niepubl.).

3.3. Również w literaturze przedstawiane są liczne stanowiska dotyczące interpretacji i skutków zmiany dokonanej ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r. (por. D. Strzelec, O wątpliwościach związanych ze zmianą przepisów dotyczących opodatkowania dochodów nieujawnionych, "Przegląd Podatkowy" nr 1/2011, s. 32 i 34; tenże Dochody nieujawnione, Warszawa 2010, s. 100-101; tenże, Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dochodów nieujawnionych, "Przegląd Podatkowy" nr 11/2013, s. 19; P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów nieujawnionych, Warszawa 2007, s. 133-135).

Dominuje pogląd, że nowelizacja obowiązująca od 1 stycznia 2007 r. zmieniła sposób obliczania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych. Przewidziana w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. formuła ustalania dochodu nieujawnionego obowiązująca do 31 grudnia 2006 r. wskazywała na konieczność łącznego rozliczenia wszystkich dochodów i wydatków dokonanych w obrębie roku podatkowego, którego dotyczyło postępowanie. Dochodziło zatem do zbilansowania wartości mienia zgromadzonego w całym roku podatkowym oraz w latach poprzednich z wysokością poniesionych w całym roku wydatków. Następowало to także wówczas, gdy w efekcie dochodziło do sytuacji, w której wydatek danego roku był pokrywany z dochodu osiągniętego już po jego poniesieniu. Z praktyki organów podatkowych wynikało również, że ustalając dochód nieujawniony, kompensowano w ramach danego roku wszystkie wydatki i przychody, bez uwzględnienia ich chronologii. Od 1 stycznia 2007 r. zmieniono tę regulację i obecnie obowiązujący przepis pozwala ustalić dochód nieujawniony, jeżeli wydatki nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia. W świetle dokonanej zmiany należy zwrócić uwagę na kolejność zdarzeń i ustalając dochód nieujawniony, uwzględniać mienie zgromadzone przed dniem, w którym zostały poczynione przez podatnika wydatki.

W odniesieniu do wymagania "uprzedniego" opodatkowania przychodów stanowiących pokrycie wydatków, w piśmiennictwie powstała wątpliwość co do tego, czy chodzi tu o przychody ujawnione w zeznaniach podatkowych, od których uprzednio zapłacono podatek (por. P. Pietrasz, Opodatkowanie..., s. 137-138). W takiej sytuacji, w celu pokrycia wydatków, nie mogłyby zostać uwzględnione bieżące przychody określone w art. 45 ust. 1a u.p.d.o.f., co do których podatnicy są obowiązani składać zeznanie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. W powyższym terminie należy również uiścić należny podatek (art. 45 ust. 4 u.p.d.o.f.). Jak wyjaśnił NSA w uzasadnieniu pytania prawnego, w praktyce organów podatkowych dominuje pogląd, że wymaganie "uprzedniego opodatkowania" dotyczy tych przychodów, w stosunku do których obowiązek ich zadeklarowania upłynął przed dniem poniesienia wydatku. W sytuacji gdy wprawdzie w chwili poniesienia wydatku przychód nie musiał jeszcze być uwzględniony w deklaracji podatkowej i mógł stanowić źródło pokrycia wydatku, ale nie został także ostatecznie opodatkowany po zakończeniu roku podatkowego, nie powinien być uwzględniony w podstawie opodatkowania, obliczonej zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ale powinno być wszczęte postępowanie zmierzające do jego opodatkowania w ramach źródła, z którego pochodził za rok, w którym został osiągnięty (por.m.in. wyrok WSA w Warszawie z 19 czerwca 2013 r., sygn. akt VIII SA/Wa 189/13, niepubl.).

Zarówno w literaturze, jak i przez sądy pytające wyrażona została wątpliwość co do dwukrotnego powstania obowiązku podatkowego w przypadku dochodów nieujawnionych: pierwszy raz w chwili osiągania dochodu, natomiast drugi raz w związku z jego wydatkowaniem (por. P. Pietrasz, Opodatkowanie dochodów nieujawnionych a przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, "Monitor Podatkowy" nr 1/2009, s. 28). Podobna konstrukcja została wyraźnie przewidziana w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, ze zm.) oraz w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.). Na rozprawie przedstawiciel NSA wyraził pogląd, że dodanie w wyniku nowelizacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. słowa "uprzednio" wskazuje, że ustawodawca przewidział ponowne powstanie obowiązku podatkowego także w przypadku dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych.

#### 4. Ocena zgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od

1 stycznia 2007 r. z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4.1. Sądy pytające, w odniesieniu do kwestionowanego art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sformułowały przede wszystkim zarzut naruszenia zasady określoności przepisów prawa wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. W dziedzinie prawa daninowego zasada prawidłowej legislacji pozostaje w związku z zasadą władztwa daninowego państwa określoną w art. 84 Konstytucji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych przewidzianą w art. 217 Konstytucji.

4.2. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (por. wyroki z: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była czytelna i pozwalająca na ich wyegzekwowanie. Trybunał podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciężących na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób jednoznacznie ustalający, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie - przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (por. wyroki z: 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06; 3 grudnia 2013 r., sygn. P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133).

W celu uznania niekonstytucyjności regulacji, której sądy pytające stawiają zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie nieokreśloności tekstu prawa. Nieprecyzyjne brzmienie lub niejasna treść przepisu nie w każdym przypadku uzasadniają wyeliminowanie go z obrotu prawnego w wyniku orzeczenia Trybunału. Zdaniem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu w drodze wykładni okażą się niewystarczające. Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to orzeczenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, w niektórych przypadkach wzmocnionej przez przepisy konstytucyjne ustalające szczególne wymagania co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień, takich jak prawo karne, prawo daninowe czy ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie.

Granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można wyznaczyć in abstracto, gdyż przebiega ona w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii. Przyjmuje się, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości (por. cytowane powyżej wyroki z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09).

4.3. W przypadku prawa daninowego wymagania dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. W literaturze zauważa się, że oba te przepisy "składają się na względnie koherentną konstrukcję tzw. władztwa podatkowego" i powinny być traktowane równorzędnie, a różnica między nimi dotyczy "rozłożenia akcentów": art. 84 podkreśla stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych (powszechność), a art. 217 - stronę przedmiotową (kompetencje państwa wykonywane obowiązkowo w formie ustawy) - (por. W. Sokolewicz, Uwagi do art. 217 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, t. 4, s. 5-9).

Art. 84 Konstytucji wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo (por. wyrok z 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). Konsekwencją powyższych zasad jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, uzasadnionych tym, że każdy - korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) - powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny,

sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej (por. wyroki z: 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43).

Z art. 84 Konstytucji wynika, że ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej. Ustrojodawca dokonał uściślenia zakresu tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji. Wskazany przepis ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności (por. wyrok z 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76).

Rozważając wskazane w petitum pytań prawnych wzorce konstytucyjne, należy wskazać, że art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a art. 217 Konstytucji wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny (por. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67). Zasada określoności przepisów prawa w sferze prawa podatkowego znajduje zatem podstawę w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Analizowana zasada wymaga w szczególności, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

4.4. Trybunał w obecnym składzie podtrzymuje stanowisko wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie dotyczące istotnego znaczenia instytucji podatku od dochodów nieujawnionych w kontekście zasady powszechności i równości opodatkowania wynikających z art. 84 Konstytucji, a także zasady sprawiedliwości społecznej przewidzianej w art. 2 Konstytucji. Jak wskazano w powołanych powyżej wyrokach sygn. P 90/08 oraz sygn. SK 18/09 w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań. Istotna jest również funkcja prewencyjna, która ma na celu skłonienie podatników do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego.

4.5. Oceniając zmianę treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzoną ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., należy podzielić dominujący w orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie pogląd, że omawiana nowelizacja ma nie tylko charakter wyjaśniający, czy doprecyzowujący, ale modyfikuje konstrukcję podstawy opodatkowania. W stanie prawnym od 1 stycznia 2007 r. tylko mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatków, a nie mienie zgromadzone w danym roku podatkowym może obniżać podstawę opodatkowania. W konsekwencji, ustalając podstawę opodatkowania w przypadku dochodów nieujawnionych, organy administracji podatkowej powinny zwrócić uwagę na kolejność zdarzeń i uwzględnić mienie zgromadzone przed dniem, w którym zostały poczynione przez podatnika wydatki. Dodając słowo "uprzednio", ustawodawca zastrzegł przy tym, że przychody i zgromadzone mienie, które mają być źródłem pokrycia wydatku, powinny zostać opodatkowane przed poniesieniem tego wydatku.

Opisane powyżej zmiany art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dokonane ustawą z 16 listopada 2006 r. wywołały pewne rozbieżności interpretacyjne w praktyce organów podatkowych, na co wskazał NSA w uzasadnieniu pytania prawnego. Jednakże wątpliwości te mogą być usunięte w drodze wykładni. Trybunał stwierdza zatem, że zmiany zaskarżonego przepisu wprowadzone w wyniku nowelizacji są zgodne z powołanymi przez sądy pytające przepisami Konstytucji stanowiącymi wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Z analizy zmian art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzonych od 1 stycznia 2007 r. wynika jednak, że dotyczyły one innych elementów omawianej konstrukcji prawnej, niż te, które zakwestionował Trybunał w przedstawionym wyżej wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09. W przywołanym wyroku Trybunał skoncentrował swe rozważania wokół niejasnego ukształtowania przez ustawodawcę pojęć "przychody ze źródeł nieujawnionych" i "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach". Wątpliwości Trybunału dotyczyły przede wszystkim wyrażen: "czynienie wydatków", "gromadzenie mienia", "przychody opodatkowane" i "przychody wolne od opodatkowania". Nowelizacja dokonana ustawą z 16 listopada 2006 r. usunęła niektóre wątpliwości dotyczące obliczania podstawy opodatkowania w przypadku podatku od dochodów nieujawnionych, ale są to inne zagadnienia niż te, które zakwestionował Trybunał, orzekając o naruszeniu przez art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zasady określoności przepisów prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji. W konsekwencji należy uznać, że zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzona od 1 stycznia 2007 r. nie usunęła zastrzeżeń, które zgłosił Trybunał w odniesieniu do wyrażen użytych w kwestionowanym przepisie.

4.6. Sądy pytające wyraziły również wątpliwości odnośnie do trzech zagadnień dotyczących interpretacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

- powstania obowiązku podatkowego w przypadku dochodów nieujawnionych z chwilą wystąpienia znamion zamożności podatnika,
- wskazania przez podatnika bieżących przychodów otrzymywanych w trakcie roku podatkowego jako źródła pokrycia wydatków,
- objęcia pojęciem "przychodów opodatkowanych" bądź "zwolnionych z opodatkowania" tylko przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a nie przychodów podlegających opodatkowaniu na podstawie innych ustaw.

Trybunał zauważył, że wątpliwości sądów pytających dotyczą w istocie interpretacji i praktyki stosowania art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w orzecznictwie sądów administracyjnych. W niektórych przypadkach zarzuty sądów pytających przyjmują postać polemiki z wykładnią art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. prezentowaną w judykaturze sądów administracyjnych. Trybunał nie jest powołany do oceny w niniejszym postępowaniu, czy sposób wykładni art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dokonywany przez sądy

administracyjne jest prawidłowy. Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał powołany jest zaś to kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych.

4.7. Trybunał w obecnym składzie podzielił pogląd wyrażony w wyroku o sygn. SK 18/09, że z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie da się wywieść, czy sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu. Gdyby uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawiera definicję wyrażenia "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", definicja ta nadawałaby wskazanemu wyrażeniu znaczenie odmienne od tego, jakie ma ono na gruncie języka powszechnego. Powyższe wątpliwości pozostają nadal aktualne w odniesieniu do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.

Trybunał podtrzymał pogląd, że wyrażenia, w odniesieniu do których zarzuty sformułowały sądy pytające: "czynienie wydatków", "gromadzenie mienia", "przychody opodatkowane" i "przychody wolne od opodatkowania", są niejasne i nieprecyzyjne. Na ich podstawie nie można jednoznacznie ustalić definicji "przychody ze źródeł nieujawnionych" i "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach", o których mowa w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Nowelizacja dokonana ustawą z 16 listopada 2006 r. nie może wywrzeć znaczącego wpływu na ocenę zgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu ustalonym od 1 stycznia 2007 r. w świetle zasady określoności przepisów prawa. W tym kontekście należy stwierdzić, że zaskarżony przepis nie spełnia wymagań przewidzianych dla przepisów podatkowych. W świetle zasad wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji, ustawodawca powinien jasno i zrozumiale zdefiniować pojęcia "przychody ze źródeł nieujawnionych" i "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach", w ten sposób, aby podatnik mógł w sposób precyzyjny określić treść ciążących na nim obowiązków daninowych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

## 5. Skutki wyroku.

5.1. Konsekwencją rozstrzygnięcia Trybunału jest utrata mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., która weszła w życie 1 stycznia 2007 r.

Trybunał Konstytucyjny postanowił na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji o odroczeniu terminu utraty mocy obowiązującej wskazanego przepisu o 18 miesięcy, liczone od dnia ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi podstawę rekonstrukcji normy prawnej upoważniającej organy podatkowe do ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, łącznie z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (określającym 75-procentową stawkę podatku, uznanym przez Trybunał za zgodny z Konstytucją) oraz art. 68 § 4 o.p. (który w wyroku o sygn. SK 18/09 został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ale utrata mocy obowiązującej została odroczone do 27 lutego 2015 r.). Natychmiastowe wyeliminowanie takiej normy kompetencyjnej z systemu prawnego wykluczałoby kontynuowanie dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań przez organy administracji podatkowej. Inna sytuacja występowała w sprawie o sygn. SK 18/09, w której wyrok dotyczył stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2006 r., tj. okresu zamkniętego w czasie, wobec czego orzeczenie o odroczeniu utraty mocy obowiązującej przepisu uznanego za niekonstytucyjny było niemożliwe.

Wyznaczenie powyższego terminu utraty mocy obowiązującej przez kwestionowany przepis ma na celu pozostawienie parlamentowi odpowiedniego czasu na dokonanie zmian ustawowych przywracających stan zgodności z Konstytucją, w tym także rozważenia zasadności kompleksowego uregulowania instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Istotne jest również zapewnienie konstytucyjnego wymagania realizacji powszechności i równości opodatkowania, w tym zwłaszcza zwalczania procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości. Celów tych nie dałoby się osiągnąć w razie niezwłocznej derogacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

5.2. W konsekwencji odroczenia utraty mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., możliwe będzie w dalszym ciągu prowadzenie postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie tego przepisu. Trybunał podkreśla, że odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu ma ten skutek, że w okresie osiemnastu miesięcy od ogłoszenia wyroku Trybunału w Dzienniku Ustaw przepis ten (o ile wcześniej nie zostanie uchylony bądź zmieniony przez ustawodawcę), mimo że obalony w stosunku do niego zostało domniemanie konstytucyjności, powinien być przestrzegany i stosowany przez wszystkich adresatów, w tym przez sądy. Przepis ten pozostaje bowiem nadal elementem systemu prawa. Organy administracyjne i sądowe, interpretując oraz stosując art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., powinny jednak kierować się wskazówkami dotyczącymi tego przepisu wynikającymi z wyroku o sygn. SK 18/09 oraz z wyroku w niniejszej sprawie.

Właściwe organy administracji podatkowej i sądy administracyjne powinny brać pod uwagę stany faktyczne konkretnych spraw. Trybunał aprobuje w tym kontekście pogląd wyrażony w wyroku 7 sędziów NSA z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 4/12 (ONSAiWSA nr 6/2012, poz. 97), zgodnie z którym organy stosujące prawo powinny uwzględnić powody dla których Trybunał odroczył w czasie utratę mocy obowiązującej przepisu naruszającego zasady konstytucyjne, rodzaj tego naruszenia i znaczenie tego przepisu dla prawidłowego funkcjonowania danej gałęzi prawa. W kontekście instytucji podatku od dochodów nieujawnionych Trybunał zwraca uwagę na doniosłe znaczenie zasad powszechności i równości opodatkowania, sformułowanych w art. 84 Konstytucji. W świetle powyższych zasad nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. Oznaczałoby to bowiem nieusprawiedliwione uprzywilejowanie podatnika nieuczciwego, względem podatnika, który rzetelnie deklaruje dochody i odprowadza podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wartość uzyskanego dochodu. Okoliczność, że zaskarżony przepis dotyczy w znacznej mierze podatników nieuczciwych, uzasadnia podjęcie przez organy administracyjne i sądy działań mających na celu minimalizację negatywnych konsekwencji finansowych dla państwa, a tym samym dla ogółu obywateli, wynikających z uchylania się od obowiązku podatkowego.

5.3. Trybunał w niniejszym składzie podtrzymał stanowisko zajmowane w dotychczasowym orzecznictwie, że w razie

odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu, na podstawie którego zostały wydane prawomocne orzeczenie sądowe lub ostateczna decyzja administracyjna, dopuszczalność wznowienia postępowania administracyjnego lub sądowoadministracyjnego (art. 190 ust. 4 Konstytucji) wystąpi dopiero po upływie terminu odroczenia, jeżeli ustawodawca wcześniej nie zmieni lub nie uchyli danego przepisu (por. wyroki z: 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 108; 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; 14 lutego 2012 r., sygn. P 17/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 14).

Samo wznowienie postępowań nie przesądza jeszcze treści rozstrzygnięć organów administracyjnych lub sądów, jakie zostaną dokonane w wyniku przeprowadzenia postępowań wznowieniowych. Rozstrzygnięcia takie nie mogą być podejmowane automatycznie. Wymagają one starannej oceny, czy w jednostkowej sprawie rzeczywiście mamy do czynienia ze stanem faktycznym i wszystkimi elementami stanu prawnego, które odpowiadają orzeczeniu Trybunału oraz doprowadziły do orzeczenia o niekonstytucyjności danego przepisu. W razie braku tych przesłanek, nie realizują się ustrojowe cele oraz założenia art. 190 ust. 4 Konstytucji. Konkluzja ta dotyczy zarówno niniejszego orzeczenia, jak i orzeczenia o sygn. SK 18/09.

5.4. Nie jest rolą Trybunału zastępowanie władzy ustawodawczej. Należy jednak wskazać, że niezbędne jest uregulowanie instytucji podatku od dochodów nieujawnionych tak, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny określić treść ciążących na nim obowiązków daninowych. Dotyczy to w szczególności jednoznacznego zdefiniowania przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, określenia wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz przepisów ustaw podatkowych przewidujących opodatkowanie przychodów innymi rodzajami podatków niż podatek dochodowy od osób fizycznych, a także precyzyjnego ustalenia, w jakich sytuacjach organ podatkowy ma określić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich ma ustalić podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Mając powyższe względy na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędzi TK Marii Gintowt-Jankowicz

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne od wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Uważam, że art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., który określa materialnoprawną podstawę opodatkowania dochodów nieujawnionych, nie narusza art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

1. Ocenie Trybunału zostało poddane szczególne, ekstraordynaryjne rozwiązanie prawa podatkowego. Jest to obowiązek administracji skarbowej opodatkowania dochodów, które z mocy prawa podlegają podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, którego jednak nie zapłacono, zatajając bądź źródło przychodu bądź znaczną część uzyskanych dochodów (dalej w skrócie: opodatkowanie dochodów nieujawnionych).

Nie ulega wątpliwości, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest wyrazem władztwa daninowego państwa, mającego mocne i jednoznaczne umocowanie w Konstytucji. To Konstytucja wymaga, aby ciężary i świadczenia publiczne były "ponoszone powszechnie" i zgodnie z obowiązującymi ustawami (art. 84 Konstytucji).

Zasada powszechności danin publicznych oznacza, że wszyscy na równych zasadach przyczyniają się do pokrywania wspólnych zbiorowych potrzeb. Po stronie państwa rodzi to obowiązek wprowadzenia takich instytucji, które zapewnią władzy wykonawczej zarówno kontrolę prawidłowego wywiązywania się z tego obowiązku, jak i - w razie konieczności - egzekwowanie obowiązków daninowych.

2. Ocena czy ustawodawca, formułując regulacje dotyczące opodatkowania dochodów nieujawnionych, nie przekroczył granic swobody regulacyjnej wyznaczonej przez Konstytucję, wymaga uwzględnienia podstawowych dla tej materii zasad konstytucyjnych.

Dla niniejszej sprawy kluczowe znaczenie ma sformułowana w art. 84 Konstytucji zasada powszechności opodatkowania, przy czym opodatkowanie to musi być równe dla wszystkich adresatów obowiązku daninowego określonego rodzaju. W sprawie P 49/13 jest to obowiązek uiszczania podatku dochodowego od osób fizycznych (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f., ustawa o pod. doch.). Ustrojowe znaczenie zasady powszechności opodatkowania wzmacnia sekwencja poprzedzających ją konstytucyjnych obowiązków, a mianowicie obowiązek troski o dobro wspólne, statuowany w art. 82 i obowiązek przestrzegania prawa RP, określony w art. 83 Konstytucji.

Sposób, w jaki zasada ta została sformułowana w Konstytucji, oznacza obowiązek ustawodawcy przestrzegania jej w fazie nakładania danin publicznych (procedur ustawodawczych; tylko tu istotny jest związek z art. 217 Konstytucji), a zarazem ustanowienia takich instrumentów prawnych, które w fazie stosowania prawa zagwarantują realizację powszechnego "ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków", jak stanowi art. 84 Konstytucji. W odniesieniu do podatku dochodowego należnego od osób fizycznych funkcję takiego instrumentu pełni szczególny tryb poboru tego podatku, którego podstawą jest art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. A zatem ten szczególny wymiar podatku dochodowego, służąc realizacji zasady powszechności na poziomie rzeczywistego ponoszenia podatku przez zobowiązanych znajduje mocne, bezpośrednie umocowanie w Konstytucji. Jednak ten aspekt sprawy jest nieobecny w argumentacji Trybunału. Podobnie, a może właśnie na skutek tego zaniechania, Trybunał nie ustalił istoty ani funkcji ocenianego rozwiązania, pominął analizę jego normatywnego otoczenia, co łącznie doprowadziło, moim zdaniem, do wadliwego wyroku.

Trybunał Konstytucyjny orzekając niezgodność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z Konstytucją nie przedstawił argumentów uzasadniających sentencję. Jeżeli uzasadnieniem ma być myśl wyrażona następująco: "art. 84 Konstytucji formułuje nakaz

precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego" (cz. III uzasadnienia wyroku, p. 4.3.) to, rzecz jasna, nie sposób z tym się zgodzić. Przytoczony cytat jest jednak reprezentatywny dla głównego nurtu uzasadnienia wyroku, które niekonstytucyjność ocenionego przepisu wywodzi, a raczej opiera na zarzutach braku precyzji i braku definicji "wyrażeń" występujących w tym przepisie, co ma stanowić naruszenie swoiście pojmowanej zasady określoności przepisów prawa, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

3. Zakwestionowany przez sądy pytające art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. wraz z ust. 1 tego artykułu stanowi przede wszystkim materialnoprawną podstawę uruchomienia szczególnego postępowania, które zmierza do pobrania podatku dochodowego od tych osób fizycznych, które wbrew ciążącemu na nich obowiązkowi nie płacą należnego podatku, nie ujawniając źródła/źródeł przychodów albo ich rzeczywistej wysokości. Ustawodawca może w różny sposób ukształtować przesłanki zastosowania tego "zastępczego" wymiaru, a także wysokość podatku. Jednak rozwiązania przyjęte w obowiązującej ustawie, w pierwszej kolejności służyć mają funkcji prewencyjnej przed funkcją fiskalną, do czego powracam niżej.

Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zarówno uprzednio (przed 2007 r.), jak i obecnie, rozwija skrótowe wskazanie w ust. 1 tego przepisu "innych źródeł przychodów" ujętych w podstawowym katalogu opodatkowanych źródeł przychodów w art. 10 ust. 1 tej ustawy. Pełna ustawowa nazwa ocenianego rozwiązania została określona w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. następująco: "zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach". Ustawa ta stosownie do konstytucyjnych standardów określonych w art. 217 szczegółowo określa wszystkie konstrukcyjne elementy podatku dochodowego od osób fizycznych, takie jak dochody, przychody, źródła z których mogą pochodzić objęte obowiązkiem podatkowym przychody (Rozdział 2 "Źródła przychodu" zawiera rozbudowane artykuły 10 do 20), a także wskazuje przychody wolne od opodatkowania (Rozdział 3). Podstawowe materialnoprawne pojęcia i zwroty (m.in. ponoszenie wydatków) występujące w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. mają znaczenie tożsame z nadanym im w pozostałych przepisach tej ustawy czy też w prawie podatkowym.

Reasumując, nie ulega wątpliwości, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest częścią normatywnej całości, jaką stanowi ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, a szczególny tryb wszczęcia postępowania na jego podstawie prowadzi do wymierzenia podatku dochodowego, od uiszczenia którego zobowiązany uchyla się, tym samym naruszając prawo. Jednakże niniejszy wyrok w żadnym stopniu nie odnosi się do tego normatywnego otoczenia ocenianego przepisu, podobnie jak poza polem swej analizy pozostawia zryczałtowaną formę podatku, co z perspektywy zasady określoności przepisów prawa nie jest bez znaczenia.

Nie znajduję zatem uzasadnienia dla orzeczenia niezgodności z Konstytucją przepisu ustawy podatkowej, który został przez Trybunał wyizolowany z całości ustawy i poddany dogmatyczno-językowej analizie tak, jakby przepis ten stanowił całość autonomiczną i zamkniętą, niemal nakładającą odrębny "podatek od dochodów nieujawnionych".

W kontekście tych uwag, za niezasadne uważam obszerne wykorzystanie wyroku Trybunału z 29 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), wydanego w składzie pięciu sędziów. W sprawie o sygn. SK 18/09 zakwestionowany został przede wszystkim art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., zaś art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.) nie samodzielnie, lecz w związku zarówno z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., jak i art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej (przedawnienie), z powołaniem w większości innych wzorców kontroli (przede wszystkim bez art. 84 Konstytucji). Trybunał uznał wtedy, że w istocie wszystkie wymienione przepisy prawne stanowią łącznie podstawę rekonstrukcji normy kompetencyjnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalenia podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów (cz. III uzasadnienia, pkt 2). W konsekwencji argumentacja Trybunału w znacznej części odnosiła się do aspektów proceduralnych. Tym bardziej, że Trybunał dostrzegł dwojakie znaczenie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. A mianowicie, stanowiąc materialnoprawną podstawę dla administracji skarbowej do wymierzania podatku dochodowego w sytuacji, gdy zobowiązany nie ujawnił objętych obowiązkiem podatkowym przychodów, zarazem zawiera aspekty proceduralne. Nawiasem, każdy wymiar czyli obliczenie podatku wymaga kombinacji norm podatkowych materialnoprawnych (co podlega opodatkowaniu) i proceduralnych (jak w danym indywidualnym przypadku obliczyć podatek). W sprawie P 49/13, wobec stwierdzenia Trybunału, że zarzuty sądów pytających nie dotyczą postępowania w przedmiocie podatku od dochodów nieujawnionych, przytoczona argumentacja ze sprawy SK 18/09 mija się z uzasadnieniem niezgodności art. 20 ust. 3 w obecnym, a więc również odmiennym brzmieniu.

4. Orzekając o niezgodności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą określoności przepisów prawa, Trybunał nie brał pod uwagę również innych uwarunkowań tego rozwiązania, które decydując o jego szczególnym charakterze, rzutują na ostateczną ocenę konstytucyjności.

Po pierwsze, państwo zrezygnowało z tradycyjnego sposobu ustalania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym w postaci wymiaru tego podatku przez administrację skarbową, tym samym przerzucając na podatnika określenie wszystkich elementów składających się na ostatecznie należny podatek. Tzw. samoobliczanie podatku dochodowego w oczywisty sposób zwiększa możliwość nierzetelnego ujawniania uzyskanych przychodów. Konsekwencją konstytucyjnej zasady opodatkowania powszechnego i równego (w ramach danego rodzaju daniny) musi być rozwinięcie funkcji kontrolnych administracji skarbowej. Tym bardziej, że polski podatek dochodowy ma charakter tzw. ogólnego podatku dochodowego.

Po drugie, ustawodawca od początku, konsekwentnie tę szczególną formę opodatkowania określa jako "zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach". Skoro bowiem podatnik zataja w części lub w całości dochody, ustawodawca zdecydował się je opodatkować w momencie ich ujawnienia, czyli najczęściej w chwili wydatkowania. Przyjęta od 1991 r. formuła "poniesionych wydatków" i "zgromadzonego mienia" jest uszczegółowieniem dawnej koncepcji opodatkowania dochodów nieujawnionych przez zobowiązanego z chwilą ujawnienia "znamion zewnętrznych", świadczących o poziomie jego zamożności, znacznie odbiegającym od stanu oficjalnego. Biorąc pod uwagę skalę trudności w wykrywaniu, a następnie ustalaniu wysokości dochodów, których zobowiązany nie ujawnia, ustawodawca nadał temu ekstraordynaryjnemu opodatkowaniu formę uproszczoną, czyli zryczałtowaną, ze stawką stałą, wyrażoną w procentach (proporcjonalną) i odpowiednio wysoką. Co do zasady, konstrukcja ta oparta została na hipotetycznym dochodzie zidentyfikowanym na podstawie "wykrytych" znamion zewnętrznych, nie zaś na precyzyjnych, drobiazgowych wyliczeniach całości tego dochodu. Wynika to zarówno z bogactwa stanów faktycznych, jakie kryją się za nieujawnionym źródłem przychodu, jak i niemożliwością wyręczenia podatników w

pełnym ich ujawnieniu.

Tak ukształtowane opodatkowanie dochodów, których obowiązany wbrew prawu nie ujawnia, ma pełnić przede wszystkim funkcję prewencyjną - skłaniać do zgodnego z prawem wywiązywania się z obowiązku płacenia podatku dochodowego, a tym samym zniechęcać do oszukiwania państwa i współobywateli.

Z uwagi na powyższe, oceniając zakwestionowany przepis należało odstąpić od wykładni ściśle językowej na rzecz wykładni systemowej, w zgodzie z Konstytucją. Ta jedna z podstawowych metod wykładni pozwala usunąć większość wątpliwości dotyczących znaczenia normatywnego zakwestionowanego przepisu. Tym samym nie mogę zgodzić się z poglądem, że nieostrość niektórych zwrotów znajdujących się w zakwestionowanym przepisie powoduje jego niekonstytucyjność. Trafnie wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, że niedookreśloność jest charakterystyczna dla wielu unormowań prawa podatkowego i nie można jej uniknąć, w szczególności w ramach ocenianej regulacji.

Tymczasem Trybunał, określając - w sposób bardzo szczegółowy, jakie elementy powinny zostać doprecyzowane w zakwestionowanym przepisie, zmierza w niedobrym kierunku - konstytucyjna zasada określoności przepisów, przybiera zbyt daleko idącą postać zasady szczegółowości.

Biorąc pod uwagę trudności w wykrywaniu dochodów nieujawnionych, co wynika z samej natury tych stanów faktycznych, przepisy dotyczące tego szczególnego trybu powinny być dostatecznie określone, a zarazem pozostawiać pewne pole dla oceny organów skarbowych w każdej indywidualnej sprawie. W praktyce organów skarbowych musi bowiem mieć miejsce jednoznaczne rozgraniczenie przypadków, kiedy wszczyna się postępowanie podatkowe na zasadach ogólnych od tych sytuacji, gdy ma zastosowanie ekstraordynaryjny tryb z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. z wszystkimi tego konsekwencjami. Tę granicę wyznacza podlegająca ocenie organu skarbowego wartość ustawowych "znamion zewnętrznych" i jej relacja do oficjalnego stanu zamożności zobowiązanego. Konstytucyjnie wymagana rzetelność i skuteczne działanie instytucji publicznych (Wstęp do Konstytucji) uzasadnia uruchamianie szczególnego trybu wymiaru podatku tylko wówczas, gdy są to znaczne wartości.

5. Kończąc pragnę zaznaczyć, że przedstawiłam tylko podstawowe motywy mojego zdania odrębnego. Ustawodawca zaś, zobowiązany do zmian derogowanego przez Trybunał Konstytucyjny prawa, powinien brać pod uwagę nie tylko skutki finansowe, ale w równej mierze społeczne i gospodarcze, jakie rodzi uzyskiwanie (głównie z działalności gospodarczej) i gromadzenie dochodów, których obowiązany nie ujawnia i które w konsekwencji nie są opodatkowane. Unikanie płacenia podatków zakłóca m.in. warunki uczciwej konkurencji. Niepłacący podatków (wbrew obowiązkom podatkowym) uzyskuje silniejszą pozycję ekonomiczną w stosunku do uczciwego podatnika. W efekcie podatek obciąża uczciwych, a oszuści są premiiowani. W dalszej perspektywie prowadzi to do moralnej degradacji życia społecznego, spadku szacunku dla prawa, a przede wszystkim dla państwa i jego instytucji. Rosnące wskaźniki udziału "szarej strefy" w PKB potwierdzają poważną skalę zjawiska i czynią konieczną aktywność państwa w tej dziedzinie.

Podzielając krytyczne oceny stanu prawodawstwa podatkowego, w tym ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (skomplikowana, zbyt szczegółowa i.t.p.) w niniejszej sprawie nie znajduje podstaw do orzeczenia niezgodności z Konstytucją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w obowiązującym brzmieniu.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Mirosława Granata

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13.

Przyłączam się do argumentacji przedstawionej w tej sprawie w zdaniu odrębnym sędziego TK Marii Gintowt-Jankowicz.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Marka Kotlinowskiego

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13.

Przyłączam się do argumentacji przedstawionej w tej sprawie w zdaniu odrębnym sędziego TK Marii Gintowt-Jankowicz.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Małgorzaty Pyziak-Szafnickiej

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, w którym Trybunał stwierdził, że art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

1. Wprowadzenie.

Uzasadnienie swego stanowiska rozpocznę od refleksji historycznej. W 2002 r. Trybunał Konstytucyjny, w trybie kontroli prewencyjnej rozpatrywał wniosek Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej dotyczący konstytucyjności ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa i ustawy - Kodeks karny skarbowy, potocznie zwanej "ustawą abolicyjną". W wyroku z 20 listopada 2002 r., o sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), orzekając w pełnym składzie, Trybunał uznał wówczas jednogłośnie, że art. 1-17 kontrolowanej ustawy - wprowadzające jednorazowy 12-procentowy podatek od dochodów nieujawnionych, dla których obowiązywała wówczas (jak i obecnie) 75-procentowa stawka podatkowa - są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji. Trybunał podzielił wówczas stanowisko Prezydenta, że rozwiązania przewidziane w ustawie oznaczają niedopuszczalne - w świetle powołanych wzorców kontroli, zwłaszcza zasady powszechności i równości ponoszenia ciężarów określonych w ustawie - uprzywilejowanie podatników, którzy zachowali się naganie, zatajając swe dochody. Wyrok TK z



29 lipca 2014 r., którego dotyczy zdanie odrębne, jest wyrazem zdecydowanie odmiennego odczytania tych zasad: gdyby nie odroczenie utraty mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu, oznaczałoby pełną abolicję dla wszystkich, którzy - wbrew obowiązkom przewidzianym w u.p.d.o.f. - zataili swe dochody. O takim rozstrzygnięciu TK zadecydowało - najogólniej ujmując - naruszenie zasady określoności przepisów prawa w dziedzinie prawa daninowego.

## 2. Zakres polemiki.

Nie zgadzam się z dokonaną przez TK oceną, że sformułowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest wadliwe w stopniu decydującym o naruszeniu art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji i - w konsekwencji - o konieczności wyeliminowania tego przepisu z porządku prawnego. Polemika z uzasadnieniem wyroku TK o sygn. P 49/13 natrafia na pewną trudność redakcyjną związaną z faktem, że uzasadnienie to - z założenia - nie ma charakteru samodzielnego. W wyroku z 29 lipca 2014 r. Trybunał orzekł bowiem w istocie po raz drugi o konstytucyjności tego samego przepisu, tj. art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przewidującego niezmiennie opodatkowanie "przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych", w języku prawniczym określane skrótoowo jako podatek od dochodów nieujawnionych. Uznając trafność wcześniejszego rozstrzygnięcia zawartego w wyroku TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), Trybunał w pełnym składzie - w sposób zamierzony i wyraźny - przejął tezy uzasadnienia wyroku zapadłego przed rokiem. Trybunał stanął na stanowisku, że zmiany treści kontrolowanego przepisu nie usunęły jego wad, które decydują o niekonstytucyjności, także przy zmienionych wzorcach kontroli. W tej sytuacji poniższe uwagi polemiczne odnoszą się przede wszystkim do argumentów wskazanych w sprawie o sygn. SK 18/09 i powtórzonych przez pełny skład TK w części III, punkcie 2 uzasadnienia wyroku o sygn. P 49/13, którego dotyczy zdanie odrębne. Takie jego ujęcie jest zresztą jedynym możliwym, gdyż w uzasadnieniu wyroku o sygn. P 49/13 w zasadzie brak nowych argumentów wspierających tezę o niekonstytucyjności ocenianego przepisu.

## 3. Brak uzasadnienia tezy o nieusuwalnej wieloznaczności przepisu; wewnętrzna sprzeczność uzasadnienia wyroku.

3.1. W przywołanym fragmencie uzasadnienia wyroku (część III, pkt 2.2.) Trybunał przytoczył wyrażone wcześniej zasadnicze wątpliwości dotyczące treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Na kilku stronach tekstu wielokrotnie powraca problem definicji pojęć, którymi ustawodawca posłużył się w ocenianym przepisie. Trybunał wyraził wątpliwość, czy regulowany w nim sposób ustalenia przychodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję tego przychodu (pkt 2.2.1. i 2.2.3., a także - 4.7.), oraz - w razie pozytywnej odpowiedzi - jaki jest jej charakter. Wobec ustalenia, że nie tylko art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ale cała ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji legalnych wyrażeń decydujących o ustaleniu zakresu obowiązku podatkowego przewidzianego w tym przepisie, Trybunał stwierdził istnienie poważnych niejasności, które dotyczą kwalifikowania określonych działań jako "dokonywanie wydatków" albo jako "gromadzenie mienia" (pkt 2.2.1.) oraz rozważył wątpliwości co do znaczenia "przychodów opodatkowanych" i "wolnych od opodatkowania" (pkt 2.2.2.). W odniesieniu do każdego z tych wyrażeń Trybunał sformułował kilka alternatywnych ich interpretacji. Proponując teoretycznie możliwe sposoby ich rozumienia, Trybunał abstrahował przy tym całkowicie od obowiązujących w prawie polskim unormowań, które co najmniej przybliżają znaczenie wykładanych słów ustawy (por. przykł. kodeks cywilny, Księga pierwsza, Tytuł III. Mienie) i nie podjął próby systemowego ich wyjaśnienia.

W ocenie Trybunału, konsekwencją istnienia wskazanych w uzasadnieniu możliwości rozbieżnej wykładni wyrażeń zawartych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest nieusuwalna wieloznaczność ocenianego przepisu. Trybunał przypomniał, że "[p]ozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny" (pkt 4.2.). Jednocześnie uznał, że w rozpoznawanej sprawie zachodzi taka właśnie sytuacja, tj. rozbieżności - będącej skutkiem "niejasności lub nieprecyzyjności" ocenianego przepisu - "nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednołitości stosowania prawa". Występuje więc tzw. kwalifikowana niejasność przepisu.

3.2. Teza o nieusuwalnej wieloznaczności przepisu, będąca podstawą stwierdzenia niekonstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., pozostaje jednak w wyraźnej sprzeczności z zawartymi w uzasadnieniu wyroku odniesieniami do praktyki stosowania prawa, tj. orzecznictwa sądów administracyjnych i decyzji organów administracji podatkowej. Trybunał w uzasadnieniu kilkakrotnie odnotował bowiem jednolitej praktyki organów i sądów, które nadały i nadają wieloznacznym wyrażeniom ustawy tę samą treść. Spostrzeżenie Trybunału odnosi się zarówno do "przychodów opodatkowanych" (pkt 2.2.2., akapit 2), jak i "wolnych od opodatkowania" (pkt 2.2.2., akapit 5). Wprawdzie, jak wskazał Trybunał, "odstąpiono od językowego rozumienia wyrażenia «przychody opodatkowane» ze względu na ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych", jednak praktyka ta przeczy tezie o nieusuwalnej wieloznaczności wyrażenia. Organy administracji podatkowej i sądy administracyjne, stosując wykładnię funkcjonalną, usuwają tę wieloznaczność. Podobnie jest w przypadku "przychodów wolnych od opodatkowania", które to wyrażenie - jak odnotowuje Trybunał - w praktyce stosowania prawa także jest rozumiane jednolicie. Inną jest rzeczą, czy jednolita i utrwalona w praktyce interpretacja przepisu odpowiada standardom konstytucyjnym, a ściślej zasadzie - in dubio pro tributario (pkt 2.2.2. akapit 6). Do kwestii tej powrócę w dalszych rozważaniach (pkt 4 zdania odrębnego). Na obecnym ich etapie istotne jest podkreślenie sprzeczności między zasadniczą tezą uzasadnienia wyroku, tj. tezą o nieusuwalnej wieloznaczności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., a istnieniem - przyznanej przez Trybunał w uzasadnieniu wyroku - jednolitej praktyki stosowania prawa przez powołane do tego organy, które sięgając do pozajęzykowych metod wykładni nadają przepisowi jednoznaczny sens.

3.3. Mam świadomość, że zarzut sprzeczności tkwiącej w uzasadnieniu wyroku o sygn. P 49/13 (z jednej strony - nieusuwalna wieloznaczność, z drugiej - jednolita praktyka sądów), można by łatwo podważyć, wskazując samą sygnaturę akt sprawy, rozpoznawanej wszak na skutek pytań prawnych skierowanych do TK przez sądy administracyjne (wojewódzki i NSA). Z pozoru przeczy to tezie o braku wątpliwości sądów co do zgodności z Konstytucją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i - w konsekwencji - o istnieniu jednolitego stanowiska praktyki. Rzecz jednak w tym, że pytania te zostały niejako sprowokowane wyrokiem Trybunału o sygn. SK 18/09. Przed jego wydaniem żaden sąd nie wystąpił do TK z pytaniem o konstytucyjność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., obowiązującego z niewielkimi zmianami od 1991 r., choć - jak wskazuje praktyka - sądy administracyjne chętnie korzystają z tej drogi wyjaśnienia problemów konstytucyjnych, także w sprawach podatkowych. Wątpliwości powstały dopiero po opublikowaniu orzeczenia, wydanego w wyniku rozpoznania skargi konstytucyjnej. Ponieważ wyrok Trybunału o sygn. SK 18/09 stwierdził niekonstytucyjność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w kształcie, w jakim przepis ten obowiązywał do końca

2006 r., a obowiązujące od 1 stycznia 2007 r. zmiany w jego treści nie były istotne, powstał problem, czy dokonana przez TK ocena odnosi się także do nieco zmodyfikowanego przepisu. Uzasadnienia pytań skierowanych przez sądy administracyjne do Trybunału nawiązują do argumentów, na które powołał się Trybunał w wyroku o sygn. SK 18/09. Okoliczność, że wątpliwości sądów pojawiły się w związku z tym wyrokiem, znalazła potwierdzenie w wypowiedziach sędziów reprezentujących na rozprawie sądy pytające. Sędzia J. Niedzielski (WSA) swoje wystąpienie przed TK rozpoczął od stwierdzenia, że: "skład postanowił z takim pytaniem wystąpić, rzeczywiście w głównej mierze posiłkując się тезami Trybunału zawartymi w tym przytoczonym przeze mnie wyroku Trybunału i dzieląc tę argumentację (...)" (stenogram z rozprawy, s. 4). Z kolei sędzia A. Wrzesińska-Nowacka stwierdziła, że "Naczelny Sąd Administracyjny skoncentrował się w swoim pytaniu na wskazaniu zmian normatywnych w treści art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mając między innymi na uwadze tezy wypowiedziane w orzeczeniu Trybunału z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie SK 18/09, Trybunał wskazał tam bowiem na pewne niedoskonałości przepisu obowiązującego do 31 grudnia 2006 r., a w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, te zmiany, które zostały wprowadzone od 1 stycznia, mogłyby część tych uchybień, którymi dotknięta była poprzednia regulacja, usunąć" (stenogram z rozprawy, s. 5). W swoim wystąpieniu sędzia reprezentująca NSA mówiła tylko "o pewnych niedoskonałościach" art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., a w dalszym ciągu wносиła o "rozważenie, czy nie można by było wydać w tym zakresie orzeczenia zakresowego, albowiem wykładnia dokonana przez Trybunał w takim orzeczeniu, obowiązującym przecież powszechnie, mogłaby spowodować, że ten przepis będzie mógł być stosowany w zgodzie z normami konstytucyjnymi." (stenogram z rozprawy, s. 5, 6). Wypowiedź ta najlepiej świadczy o tym, że NSA nie miał wątpliwości co do znaczenia wyrażenia zakwestionowanych przez Trybunał, ani co do zgodności z Konstytucją kwestionowanego przepisu, a skierowanie pytania do TK podyktowane było niepewnością co do stanu prawnego po wydaniu wyroku w sprawie o sygn. SK 18/09.

#### 4. Nieuzasadnione odrzucenie dopuszczalności wykładni prokonstytucyjnej.

Zdecydowanie odrzucając zasadniczą tezę o nieusuwalnej wieloznaczności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., należy też przeciwstawić się wyrażonemu w uzasadnieniu wyroku o sygn. P 49/13 stanowisku, zgodnie z którym "Trybunał nie jest powołany do oceny w niniejszym postępowaniu, czy sposób wykładni art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dokonywany przez sądy administracyjne jest prawidłowy" (część III, pkt 4.6.). Zdanie to zaprzecza dotychczasowemu stanowisku Trybunału, zgodnie z którym - w skrócie ujmując - Trybunał bada nie tylko "literę prawa", ale również "prawo w działaniu", czyli w kształcie, jaki nadaje mu praktyka, oczywiście pod warunkiem, że jest ona jednolita i dostatecznie utrwalona, zwłaszcza w orzeczeniach najwyższych instancji sądowniczych. Jeśli zatem Trybunał ustalił istnienie w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych określonego "sposobu wykładni" art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (a potwierdził to w pkt 2.2.), niewątpliwie mógł dokonać konstytucyjnej oceny normy prawnej w kształcie nadanym jej przez praktykę. Trybunał nie tylko mógł, ale powinien był w pierwszej kolejności zastosować wykładnię w zgodzie z Konstytucją, skoro - jak czytamy w uzasadnieniu - usunięcie przepisu z porządku prawnego stanowi środek ostateczny. Dokonując oceny utrwalonej w praktyce normy prawnej, Trybunał mógł w szczególności stwierdzić, że niezgodne z Konstytucją jest ustalone w praktyce rozumienie wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania" wyłączające z kręgu jego desygnatów dochody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Jestem głęboko przekonana, że takie rozstrzygnięcie Trybunału w większym stopniu przyczyniłoby się do porządkowania prawa podatkowego, aniżeli wyeliminowanie z systemu prawnego przepisu stanowiącego jedyną podstawę wymierzania podatku od dochodów nieujawnionych. Na daleko idące konsekwencje takiej decyzji TK wskazywał w czasie rozprawy przedstawiciel NSA.

Jest to, oczywiście, wyłącznie przykład dopuszczalnego rozstrzygnięcia, dzięki któremu TK mógł dokonać prokonstytucyjnej wykładni art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Przywołałam go, ponieważ Trybunał - przedstawiając wpływ interpretacji wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania" na zakres obciążenia podatkiem od dochodów nieujawnionych - wyraźnie wskazał, że praktyka stosuje interpretację profiskalną, niekorzystną dla podatnika (2.2.2. akapit 6). Rzecz jasna, ocena konstytucyjna tej praktyki musiałaby być pogłębiona.

#### 5. Oceniany przepis a zasada wyłączności ustawy i standardy poprawnej legislacji.

5.1. Nie zamierzam kwestionować ustalonych przez orzecznictwo TK i przytoczonych w uzasadnieniu wyroku (pkt 4.2. - 4.4.) standardów poprawnej legislacji, które są szczególnie wysokie w dziedzinie prawa daninowego. Przyznaję też, że unormowanie instytucji, jaką jest opodatkowanie dochodów nieujawnionych, zasługuje na większą szczegółowość i kompleksowe podejście. Rozproszoną regulację [art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. - stawka opodatkowania, art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.) - przedawnienie] i syntetyczne sformułowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. można by zastąpić rozdziałem ustawy poświęconym tej instytucji. Nie znaczy to jednak, że kwestionowany przepis nie czyni zadość wymaganiom wyprowadzanym z wzorców kontroli konstytucyjnej w sprawie o sygn. P 49/13. Z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika nakaz ustawowego określania podstawowych elementów stosunku podatkowego, co nie oznacza ani konieczności definiowania w ustawie wyrażenia, za pomocą których ustawodawca określa te elementy, ani też nie wyklucza potrzeby dokonywania wykładni tych wyrażenia. Z art. 217 Konstytucji *expressis verbis* wynika wymaganie wskazania w ustawie: podmiotów i przedmiotu opodatkowania, a także - stawki podatkowej. Dzięki zamieszczeniu w u.p.d.o.f. jasne jest określenie podmiotów obciążonych podatkiem od dochodów nieujawnionych. Nie budzi też wątpliwości określona w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. stawka opodatkowania, którą Trybunał uznał zresztą za dopuszczalną z punktu widzenia standardów konstytucyjnych (punkt 1 części I sentencji wyroku o sygn. SK 18/09). W obu wyrokach dotyczących art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (o sygn. SK 18/09 oraz P 49/13), krytyka Trybunału zasadniczo dotyczyła sposobu oznaczenia przedmiotu opodatkowania.

5.2. Odnosząc się do tej kwestii należy stwierdzić przede wszystkim, że przedmiotem opodatkowania - co także wynika z faktu zamieszczenia przepisu w określonej ustawie - jest dochód osiągany przez osoby fizyczne. W Polsce podatek dochodowy od osób fizycznych został skonstruowany jako podatek globalny, co oznacza, że obejmuje on sumę dochodów osiągniętych przez podatnika z jakiegokolwiek źródła przychodu, przy czym ustawa wskazuje najbardziej typowe źródła przychodów (por. art. 10 u.p.d.o.f.). Ustawodawca, jak się wydaje w zgodzie z art. 84 Konstytucji, przyjął, że podatkowi temu podlega każdy dochód osiągnięty przez osobę fizyczną, z wyjątkami wskazanym w ustawie (por. art. 21 u.p.d.o.f.). Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie rozszerza przedmiotu podatku dochodowego od osób fizycznych i nie wprowadza dodatkowych, nieprzewidzianych w innych przepisach ustawy, źródeł podlegającego mu przychodu. Stąd, jeśli - na tle u.p.d.o.f. - pojawiają się wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania, mogłyby one dotyczyć wyłącznie tych jej przepisów, które regulują

poszczególne źródła przychodów w sposób nie dość precyzyjny. Przykładowo, wątpliwości takie może budzić art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. wskazujący "inne źródła" przychodów, czy też art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. przewidujący opodatkowanie "innych nieodpłatnych świadczeń" spełnianych przez pracodawcę na rzecz pracownika (por. wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, niepublikowany). Zarzut nieprecyzyjnego określenia przedmiotu opodatkowania jest natomiast całkowicie chybiony, jeśli kierujemy go przeciwko art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Założenie legislacyjne leżące u podstaw tego przepisu jest wszak czytelne: chodzi w nim o wszystkie te przypadki osiągnięcia dochodu, które - choć objęte zgodnie z ustawą obowiązkiem podatkowym - zostały przez podatnika zatajone. Z jednej strony można zatem powiedzieć, że zarzut braku określenia przedmiotu jest po prostu źle adresowany, gdyż przedmiot podatku dochodowego ustawodawca określił w innych przepisach, z drugiej zaś - trudno sobie wyobrazić, by ustawodawca powtarzał na potrzeby opodatkowania dochodów nieujawnionych wszystkie możliwe sposoby ich osiągania.

5.3. Wadą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest nie dość precyzyjne określenie podstawy opodatkowania, tj. tego elementu konstrukcji podatku, który umożliwia kwantyfikację przedmiotu. Trzeba jednak podkreślić, że przepisy Konstytucji będące wzorcami kontroli, w szczególności art. 217, nie zawierają wymagań, by ustawa regulowała podstawę opodatkowania. I choć w literaturze słusznie zwraca się uwagę na doniosłość tego elementu konstrukcji podatku i celowość objęcia go zasadą wyłączności ustawowej (por. C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, Głosa nr 7/1999, s. 2; W. Nykiel, Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2002, s. 38), to jednak - de lege lata - z Konstytucji nie wynika wyłączność ustawy w tym zakresie. Skoro Konstytucja nie wymaga, by sposób określenia kwoty, od której nalicza się podatek, był unormowany w ustawie, to tym bardziej zarzutu niekonstytucyjności nie można oprzeć na nie dość precyzyjnym unormowaniu w ustawie sposobu określenia tej kwoty. Konstytucyjnej zasadzie wyłączności ustawy w prawie daninowym czyniłby zadość przepis, który w ogóle pomijałby określenie podstawy opodatkowania, ograniczając się do wskazania stawki podatku od wszystkich tych dochodów wskazanych w ustawie, których osiągnięcie podatnik zataił, a które następnie zostały wykryte przez organy władzy publicznej. Nawet gdyby - w drodze wykładni funkcjonalnej - przyjąć, że z art. 217 Konstytucji wynika wymaganie ustawowego regulowania podstawy opodatkowania, zarzut naruszenia tego standardu konstytucyjnego okazałby się nieuzasadniony, gdyż - jak wskazałam w ślad za trybunalskim uzasadnieniem - w praktyce organy stosujące art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. dokonują jednolitej interpretacji niejednoznacznego sformułowania ustawy, a to przeczy tezie o nieusuwalnej wieloznaczności przepisu.

5.4. Jak słusznie przypomniał Trybunał w uzasadnieniu, wyprowadzana z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasada określoności przepisów w sferze prawa podatkowego "wymaga w szczególności, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku" (pkt 4.3.). Rzecz jednak w tym, że oceniany art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w ogóle nie określa zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego. Są one określone w innych przepisach u.p.d.o.f. i - trzeba założyć - na ich podstawie w chwili osiągania przychodu podatnicy na ogół mogą w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążącego na nich obowiązku daninowego. W każdym razie, w sprawie o sygn. P 49/13 nie były kwestionowane przepisy u.p.d.o.f. określające zdarzenia, z którymi wiąże się obowiązek ponoszenia podatku dochodowego. W art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. ustawa reguluje ten podatek w sytuacji, gdy podatnik zataił dochód i - w konsekwencji - nie uczynił zadość obowiązkowi powstałemu wcześniej, na podstawie innych jej przepisów. Nie sposób przy tym precyzyjnie określić zdarzenia, z którym wiąże się obowiązek zapłaty wysokiej 75-procentowej stawki podatku, gdyż w istocie jest nim przypadkowe wykrycie dochodu ukrytego przed fiskusem.

5.5. Konstytucyjnym problemem jest niewątpliwie określenie ram czasowych, w jakich podatnik musi się liczyć z konsekwencjami wykrycia przez organy administracji podatkowej zatajonego dochodu. Kwestia przedawnienia podatku od nieujawnionych dochodów nie była jednak przedmiotem oceny w sprawie o sygn. P 49/13, a jej unormowanie w art. 68 § 4 o.p. zostało uznane za niezgodne z Konstytucją we wcześniejszym wyroku TK (sygn. SK 18/09). Należy się spodziewać, że bardziej precyzyjne uregulowanie przedawnienia przyczyni się do większej przejrzystości całej instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych, co dodatkowo przemawia przeciwko konieczności eliminowania z porządku prawnego przepisu stanowiącego jej podstawę.

## 6. Konsekwencje wyroku.

Zasady poprawnej legislacji, wyłączności ustawy i określoności przepisów w dziedzinie prawa daninowego, których naruszenie zdecydowało o rozstrzygnięciu TK w sprawie o sygn. P 49/13, nie są jedynymi, jakie wynikają z art. 2 i art. 84 Konstytucji. Pierwszy z wzorców kontroli, art. 2 Konstytucji, głosi, że RP jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z kolei art. 84, stanowiąc o obowiązku płacenia podatków, nie tylko tworzy ekonomiczne podstawy urzeczywistniania sprawiedliwości społecznej, ale - przez wprowadzenie powszechności w ponoszeniu ciężarów publicznych - stanowi jeden z jej zasadniczych elementów. W wyroku, do którego odnosi się zdanie odrębne, TK niewłaściwie wyważył znaczenie wartości wynikających z przepisów Konstytucji stanowiących wzorce kontroli w sprawie i bezwzględny prymat przyznał poprawności techniki legislacyjnej. W moim przekonaniu, usunięcie z porządku prawnego art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. powoduje stan wtórnej niekonstytucyjności: prowadzi bowiem do naruszenia zasady powszechności opodatkowania. Praktyczne konsekwencje trybunalskiej abolicji, dokonanej wyrokami o sygn. SK 18/09 i P 49/13, zapewne okażą się doniosłe. Mniej istotne, choć łatwe do obliczenia, są skutki finansowe, widoczne w budżecie państwa. Zasadnicze, choć niepoddające się oszacowaniu, będą skutki społeczne w zakresie kształtowania świadomości i postawy obywateli wobec obowiązków nakładanych na nich przez państwo. Konsekwentne ich egzekwowanie, od wszystkich na równych zasadach, wydaje się fundamentem demokratycznego państwa prawnego.

2014-02-17 • NSA • II FPS 8/13 • PIT: art. 14



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 17 lutego 2014 r.

II FPS 8/13

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Stefan Babiarczy, Maciej Jaśniewicz, Tomasz Kolanowski (współsprawozdawca), Grzegorz Krzymień, Sławomir Presnarowicz (sprawozdawca), Krzysztof Winiarski.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego, po rozpoznaniu w dniu 17 lutego 2014 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) uchwały wyjaśniającej:

"Czy przychód z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) stanowi przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a/ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy.**

### UZASADNIENIE

We wniosku z 1 sierpnia 2013 r. Rzecznik Praw Obywatelskich, na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), wystąpił do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie następującego zagadnienia prawnego: "Czy przychód z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) stanowi przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy?"

W uzasadnieniu wniosku wskazano, że na tle skargi nadesłanej przez obywatela do Rzecznika Praw Obywatelskich ujawnił się problem dotyczący tego, czy w świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) za przychód z działalności gospodarczej należy uznać odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy.

Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył, że sądy administracyjne prezentowały rozbieżne stanowiska w odniesieniu do omawianego zagadnienia prawnego, o czym świadczą przywołane poniżej wyroki dotyczące odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części albo udziału w nieruchomości. Niektóre ze składów orzekających sądów administracyjnych prezentowały tezę, że odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części albo udziału w nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c u.p.d.o.f., nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej. Taki pogląd został wyrażony w następujących wyrokach sądów administracyjnych: wyrok WSA w Gliwicach z 18 czerwca 2012 r., I SA/Gl 522/12, orzeczenie prawomocne (sygn. powiązana: II FSK 1545/10); wyroki NSA: z 1 czerwca 2012 r., II FSK 2290/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 340/10); z 24 kwietnia 2012 r., II FSK 2094/10 (sygn. powiązana: I SA/Gl 882/09); z 8 marca 2012 r., II FSK 1545/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 300/09); z 21 lutego 2012 r., II FSK 1543/10 (sygn. powiązana: I SA/Ol 142/10); z 15 grudnia 2011 r., II FSK 1151/10 (sygn. powiązana: I SA/G1 575/09); z 22 kwietnia 2010 r., II FSK 2196/08 (sygn. powiązana: III SA/Wa 709/08); z 10 lutego 2010 r., II FSK 1507/08 (sygn. powiązana: III SA/Wa 312/08).

Jak dalej podkreślano, sądy administracyjne prezentowały również tezę przeciwną, polegającą na uznaniu, że brak formalnego ujęcia nieruchomości (lub jej części albo udziału w nieruchomości) w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jest bez znaczenia dla zaliczenia przychodów ze sprzedaży nieruchomości do przychodów z działalności gospodarczej. Kluczowe znaczenie ma rzeczywiste wykorzystywanie składnika majątku w prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż sam fakt wykorzystania nieruchomości (lub jej części albo udziału w nieruchomości) w tej działalności jest wystarczający dla opodatkowania przychodu z jej zbycia jako przychodu z działalności gospodarczej. Za taką interpretacją tego przepisu opowiedziały się sądy administracyjne w następujących wyrokach: WSA we Wrocławiu z 30 października 2012 r., I SA/Wr 937/12, orzeczenie prawomocne; NSA: z 12 stycznia 2011 r., II FSK 1617/09 (sygn. powiązana: I SA/G1 959/08); z 25 października 2011 r., II FSK 739/10 (sygn. powiązana: I SA/Rz 803/09); z 17 września

Przywołane powyżej wyroki w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich wskazują, że art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f. w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a zatem warunek, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 2 P.p.s.a., jest spełniony, co uzasadnia przedstawienie zagadnienia do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zagadnieniem wstępnym, które zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wymaga szerszego omówienia przed przystąpieniem do analizy przepisu, jest koncepcja źródeł przychodów, której wyraz dał ustawodawca w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z nim opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem enumeratywnie wskazanych dochodów oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. W przypadku posiadania więcej niż jednego źródła przychodu na dochód (określany w doktrynie prawa podatkowego "dochodem ogólnym") składa się suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów (określane w doktrynie prawa podatkowego "dochodami częściowymi"). Przepisy u.p.d.o.f. definiują także pojęcie dochodu ze źródła przychodów i pojęcie straty ze źródła przychodów, wskazując zasady obniżania dochodu uzyskanego z danego źródła przychodów o stratę z tego źródła (nie dopuszczalne jest obniżenie dochodu z danego źródła o stratę wynikającą z innego źródła). Przywołane regulacje wskazują na to, że każde ze źródeł przychodu jest traktowane oddzielnie, a przypisanie przychodu do konkretnego źródła przychodu jest kluczowe dla dokonania poprawnego wymiaru podatku. Z uwagi na to, że istnieje możliwość, iż niektóre dochody zostałyby zaliczone do dwóch (albo więcej) różnych źródeł przychodów, ustawodawca wprowadził ogólne definicje poszczególnych źródeł przychodów oraz przepisy szczególne, mające na celu usunięcie ewentualnych wątpliwości co do prawidłowości zakwalifikowania danego dochodu do właściwego źródła przychodów.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nie można więc uznać - kierując się regułą kolizyjną *lex specialis derogat legi generali* - że wymieniony *expressis verbis* w przepisach szczególnych, regulujących dane źródło przychodu, typ dochodu należy zaliczyć do innego źródła przychodu w związku z brzmieniem definicji ogólnej tego źródła. Definicję ogólną źródła przychodu wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którym źródłem przychodów jest pozarolniczą działalność gospodarcza, zawiera art. 14 ust. 1 tej ustawy. W jego świetle za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Natomiast regulacjami szczególnymi, stanowiącymi swoiste reguły kolizyjne, jest m.in. będący przedmiotem niniejszego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.; zawiera on katalog o charakterze pozytywnym, w przeciwieństwie do art. 14 ust. 3 u.p.d.o.f., który zawiera katalog negatywny, wyłączający określone dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej jako źródła przychodów.

Przepis art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. został zmieniony z dniem 1 stycznia 2004 r. (na mocy art. 1 pkt 8 lit. e zdanie pierwsze ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1956 ze zm.). Od tej daty stanowi, że przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących: (a) środkami trwałymi, (b) składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1, z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g nie przekracza 1.500 zł, (c) wartościami niematerialnymi i prawnymi - ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wymienionych pod lit. b/, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie nieujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem ust. 2c; przy określaniu wysokości przychodów przepisy ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe unormowanie precyzuje, na jakich warunkach do przychodu z działalności gospodarczej zalicza się przychód z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku, będących środkami trwałymi, składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f. (składniki majątku, od których podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych), z wyłączeniem składników majątku o określonej wartości początkowej, a także wartościami niematerialnymi i prawnymi. W ocenie Rzecznika istotne jest, że wyliczenie zawarte w omawianym przepisie nie ma charakteru przykładowego. Świadczy o tym brak użycia przez ustawodawcę sformułowania "w szczególności". Przepis ten wskazuje enumeratywnie na przesłanki, które muszą być spełnione, aby dany dochód uznać za dochód ze źródła przychodu, jaki stanowi pozarolniczą działalność gospodarcza.

Pierwszą z przesłanek jest wykorzystywanie określonych składników majątku na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej (ta przesłanka nie była przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych).

Druga przesłanka jest związana z ujęciem danego składnika majątku w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dla interpretacji tej przesłanki formalnej - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - istotne znaczenie ma użyty przez ustawodawcę rzeczownik odsłowny "ujęcie". Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca nie użył sformułowań, które w języku prawnym są nierozdzielnie związane z istnieniem po stronie podatnika obowiązku (i wykluczają wpływ podatnika na jego powstanie), takich jak np. "podlegać", "uważa się za", "uznawać za". Ustawodawca pozostawił podatnikom swobodę wykazywania kosztów uzyskania przychodów. Podatnik, ponosząc w toku prowadzenia działalności gospodarczej określone wydatki, ma prawo - a nie obowiązek - zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem spełnienia przesłanek wskazanych w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., tj. odpowiedniego ich udokumentowania oraz braku wskazania danej kategorii wydatków w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, uregulowanego w art. 23 ust. 1 tej ustawy.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich obowiązek ewidencjonowania środków trwałych wywodzony z art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f. nie jest argumentem wystarczającym do obalenia wyników wykładni językowej. Należy bowiem podkreślić, że w przypadku niektórych kategorii wydatków ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie reguł, które uniemożliwiają podatnikom rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów już w momencie ich poniesienia.

Wprawdzie wymienione w art. 22c u.p.d.o.f. składniki majątku nie podlegają amortyzacji (i na mocy przepisów szczególnych nie zalicza się ich do kosztów uzyskania przychodów w momencie poniesienia stosownych wydatków), ale nie wyłącza to możliwości uznania ich za koszt uzyskania przychodu w przyszłości, na warunkach wskazanych przez ustawodawcę. Wartość gruntów i prawa użytkowania wieczystego jest wyłączona z kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia, ale ich wartość, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, stanowi koszt uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia (niezależnie od tego, czy zbycie następuje na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d/ u.p.d.o.f., czy też jest to zbycie uznawane za przychód z działalności gospodarczej). Dzieła sztuki i eksponaty muzealne co do zasady nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w momencie poniesienia wydatku, ale będą stanowiły koszt uzyskania przychodu w momencie ich odpłatnego zbycia. Podobnie jest w przypadku wartości firmy, która nie powstała w sposób określony w art. 22b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. Nie jest możliwe również amortyzowanie składników majątku, które nie są używane w skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na mocy stosownych przepisów albo zaprzestania działalności, w której składniki te były używane; w momencie wznowienia czy też podjęcia działalności te składniki będą podlegały amortyzacji.

Analiza przypadków wskazanych w art. 22c u.p.d.o.f. - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - wskazuje, że ich objęcie obowiązkiem wykazania w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie świadczy o istnieniu generalnego obowiązku ujmowania przez podatników wszystkich składników majątku w stosownej ewidencji. Ustawodawca wskazał pewne składniki majątkowe jako składniki zaliczane do kategorii środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, które nie podlegają amortyzacji, jednakże wskazana regulacja ma na celu objęcie określonych składników majątku konsekwencjami związanymi z ich statusem jako środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (brak możliwości zaliczenia w koszty uzyskania przychodów w momencie poniesienia wydatku). Regulacja ta umożliwia także ustalenie i rozpoznanie jako kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie określonych składników majątku w momencie ziszczenia się warunków wskazanych przez ustawodawcę (m.in. odpłatne zbycie) bądź też na kontynuację dokonywania odpisów amortyzacyjnych w przypadkach wskazanych przez ustawodawcę (m.in. wznowienie działalności).

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazywał również na wyniki wykładni historycznej przepisu art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., który potwierdza rezultat dokonanej wykładni językowej i systemowej. Do 31 grudnia 2003 r. odpłatne zbycie składników majątku wykorzystywanego do działalności gospodarczej również stanowiło przychód z działalności gospodarczej. Nie były jednak wskazane szczegółowo warunki, jakie powinien spełniać składnik majątku, by przychód z jego sprzedaży mógł być uznany za przychód z działalności gospodarczej. W uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw wraz z projektami podstawowych aktów wykonawczych (projekt z 1 sierpnia 2003 r., druk nr 1853, s. 19 uzasadnienia) wskazano m.in., że zmiany zaproponowane w zaliczaniu do przychodu z działalności gospodarczej przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych na potrzeby związane z tą działalnością, powinny w sposób zdecydowany przyczynić się do wyeliminowania powstających w praktyce wątpliwości. Mając na uwadze racjonalność ustawodawcy, trudno uznać, że dookreślenie warunków powstania przychodów z działalności gospodarczej może być pominięte.

Podsumowując, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2004 r. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej (określonego w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f., odpłatne zbycie nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy. Mając zaś na uwadze konieczność respektowania konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za konieczne rozstrzygnięcie ujawnionych rozbieżności w wykładni przepisów prawa podatkowego przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W piśmie z 10 września 2013 r. Prokurator Prokuratury Generalnej wniósł o podjęcie uchwały, że: "Nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f. odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy."

W uzasadnieniu powoływanego pisma przedstawiono argumentację za wyżej zaprezentowanym stanowiskiem.

**Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:**

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdza, że w związku z opisanym na wstępie wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich zostały spełnione przesłanki, o których mowa w przepisie art. 15 § 1 pkt 2 P.p.s.a. Naczelnny Sąd Administracyjny podjął uchwałę zgodnie z jej treścią zawartą w sentencji, mającą na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Na wstępie należy zauważyć, że niezbędne jest dokonanie wykładni przepisów art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f. w jego brzmieniu prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2004 r. Stosownie do treści tego unormowania w danym okresie jego obowiązywania przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących środkami trwałymi, ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wymienionych pod lit. b/ spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie nieujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem ust. 2c; przy określaniu wysokości przychodów przepisy ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio.

W przywołanym wyżej przepisie ustawodawca ustanowił reguły, na podstawie których do przychodu z działalności gospodarczej zalicza się przychód z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku będących środkami trwałymi, składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f. (składniki majątku, od których podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych) z wyłączeniem składników majątku o określonej wartości początkowej, a także wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Przechodząc do dekodowania cytowanych wyżej regulacji prawnych, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego należy przede wszystkim mieć na uwadze zasady wykładni językowej. W doktrynie prawa podatkowego bowiem podkreśla się, że "początkiem wykładni będzie zawsze język, za pomocą którego formułowane są teksty prawne" (zob. R. Mastalski: Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 78.). Co więcej "wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa; jej treścią jest interpretacja tekstów prawnych w celu rekonstrukcji zakodowanych w nich norm prawnych" (tak B. Brzeziński: Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 39.). Przy stosowaniu wykładni językowej obowiązuje zasada, że to, co jest jasne, nie wymaga interpretacji (*Clara non sunt interpretanda*). Do przekonania o tym, że przepis jest jasny, można dojść przez jego "bezpośrednie rozumienie", które "uzyskuje się w trakcie pierwszego czytania przepisu lub bezpośrednio po nim, bez dokonywania jakiegokolwiek analizy, nawet bez uruchamiania pełnego zakresu wykładni językowej, bez poddawania, oczywiście, tego rozumowania weryfikacji przy pomocy innych wykładni, systemowej i celowościowej" (zob. E. Smoktunowicz: Kodeks postępowania administracyjnego w orzecznictwie Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego. Wykładnia prawa administracyjnego, Warszawa 1995, s. 19.).

Mając na uwadze treść zacytowanego przepisu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f., należy stwierdzić, że ustawodawca w sposób jasny (jednoznaczny) wskazuje, iż niezbędne jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek do uznania przychodu ze sprzedaży za przychód z działalności gospodarczej:

- 1) sprzedaż musi dotyczyć środka trwałego (przesłanka pierwsza),
- 2) ujętego w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (przesłanka druga).

Użyte przez ustawodawcę pojęcia w ramach przesłanki pierwszej nie pozostawiają jakichkolwiek dwuznaczności natury interpretacyjnej, gdyż zarówno pojęcie "sprzedaży", jak i określenie "środka trwałego", pozostaje dostatecznie zdefiniowane w przepisach prawa. Również przesłanka druga, tj. konieczność "ujęcia" w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych środka trwałego, po odczytaniu zwrotu "ujęcie" prowadzi do jednoznacznych rezultatów. W Słowniku języka polskiego pod hasłem "ująć" między innymi czytamy: "sformułować coś w pewien sposób, dać czemuś określoną formę" (zob. red. M. Szymczak: Słownik języka polskiego, Warszawa 1989 r., s. 587.). Dlatego też nie ulega wątpliwości, że dokonana sprzedaż środka trwałego bezwzględnie powinna być poprzedzona uprzednim właściwym "sformułowaniem go - ujęciem" w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych.

Naczelnny Sąd Administracyjny w pełni podziela pogląd, że wyniki wykładni wewnętrznej systemowej u.p.d.o.f. nie mogą podważać rezultatów zaprezentowanej wyżej podstawowej wykładni, jaką pozostaje wykładnia językowa przepisu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f. Obowiązek ewidencjonowania środków trwałych, wywodzony z art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f., nie jest argumentem wystarczającym do obalenia wyników wykładni językowej. Słusznie bowiem podkreśla się, że w niektórych kategoriach wydatków ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie reguł, które uniemożliwiają podatnikom rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów już w momencie ich poniesienia. Ustawodawca zdecydował się nie tylko na podział kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, ale również ustalenie czytelnej i jasnej reguły, że ujęcie jako koszt uzyskania przychodów wydatków na nabycie (wytworzenie) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych możliwe jest - co do zasady - przez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Taką regulacją jest również art. 22c u.p.d.o.f., stanowiący konsekwencję wprowadzenia zasad przesuwających moment ujęcia wydatków jako kosztu uzyskania przychodów w chwili zaistnienia zdarzeń wskazanych przez przepisy. Zgodnie z tym przepisem nie podlegają amortyzacji: (1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, (2) budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dzwignami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu, (3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne, (4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1, (5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność - zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi. Jednocześnie na mocy art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f. wskazane składniki majątku podlegają obowiązkowi ujęcia ich w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Poza tym należy wskazać na systematykę źródeł przychodów z art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., w którym odrębnie wymieniono w pkt 3) pozarolniczą działalność gospodarczą oraz w pkt 8) odpłatne zbycie: nieruchomości (lit. a/), określonych ograniczonych praw rzeczowych (lit. b), prawa wieczystego użytkowania (lit. c) i innych rzeczy (lit. d) - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a/-c/ - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany. Sam zatem ustawodawca wskazuje, że odpłatne zbycie rzeczy i określonych praw może następować w ramach działalności gospodarczej lub poza nią. Szczegółowego zaś wskazania, co jest przychodem z wykonywania działalności gospodarczej, dokonuje legislator podatkowy w art. 14 u.p.d.o.f. Poza tym należy wskazać, mając na uwadze legalną definicję działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., że przychodami uzyskiwanymi z działalności gospodarczej, w tym m. in. z tytułu sprzedaży rzeczy i określonych praw (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) są przede wszystkim te, które pochodzą ze sprzedaży towarów handlowych, kupowanych z zamiarem ich dalszej odsprzedaży. Zaznaczyć należy jedynie w tym miejscu, że profesjonalny obrót w ramach działalności gospodarczej, w świetle jej definicji z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., ma charakter obiektywny i niezależny od subiektywnego przekonania osoby prowadzącej działalność zarobkową we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły. Godzi się jednak podkreślić, że sam ustawodawca wyraźnie odróżnia jako odrębne źródło przychodów sprzedaż określonych rzeczy i praw (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.), wymagając jedynie, aby nie następowało to "w wykonaniu działalności gospodarczej". Z kolei do przychodów z tej ostatniej art. 14 ust. 2c u.p.d.o.f. zalicza również te pochodzące z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących środkami trwałymi, lecz pod drugą ze wskazanych powyżej przesłanek, a mianowicie ujęcia ich w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Dlatego też Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela poglądu zawartego w wyroku NSA z 25 października 2011 r., że "przepis art. 14 ust. 2 pkt 1 u. p.d.o.f. należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, kiedy podatnik w celu osiągnięcia korzyści uchyla się od obowiązku wpisania danego składnika majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (obowiązek z art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f.), to - pomimo braku stosownego wpisu - sprzedaż danego składnika generuje przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o ile faktycznie składnik ten wykorzystywano w działalności gospodarczej; kwestia braku wpisu do wyżej wymienionej ewidencji pozostaje kwestią drugorzędną i nie może przesądzić o kwalifikacji danego przychodu w świetle art. 10 u.p.d.o.f., ów brak bowiem jest konsekwencją uchybienia prawu przez podatnika" (II FSK 739/10, opublikowane: CBOSA). Za nieusprawiedliwioną należy uznać wyżej przywołaną konstatację Sądu. Takiej bowiem interpretacji przeczy treść cytowanego wyżej art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u. p.d.o.f. To właśnie "uchylenie prawu przez podatnika" poprzez brak wpisu do opisywanej ewidencji środków trwałych pozostaje kwestią o zasadniczym znaczeniu przy dokonywaniu interpretacji omawianych przepisów. Natomiast dla celów rozliczeń podatkowych, mając na uwadze literalne brzmienie art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f., sprzedaż danego składnika (środka trwałego) nie generuje przychodu z działalności gospodarczej.

Mając na uwadze powyższe wywody, Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela również wniosków i tez co do rozumienia treści przepisu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ u.p.d.o.f., zawartych m.in. w orzeczeniach sądów administracyjnych: WSA we Wrocławiu z 30 października 2012 r., I SA/Wr 937/12; NSA w wyrokach: z 12 stycznia 2011 r., II FSK 1617/09; z 17 września 2009 r., II FSK 545/08; z 7 sierpnia 2013 r., II FSK 2435/11 (opublikowane: CBOSA).

Za w pełni uzasadnione natomiast należy uznać wyniki wykładni językowej, które znalazły się w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych: WSA w Gliwicach z 18 czerwca 2012 r., I SA/Gl 522/12, orzeczenie prawomocne (sygn. powiązana: II FSK 1545/10); NSA: z 1 czerwca 2012 r., II FSK 2290/10 (sygn. powiązana: I SA/Gl 340/10); z 24 kwietnia 2012 r., II FSK 2094/10 (sygn. powiązana I SA/Gl 882/09); z 8 marca 2012 r., II FSK 1545/10; z 21 lutego 2012 r., II FSK 1543/10; z 15 grudnia 2011 r., II FSK 1151/10; z 22 kwietnia 2010 r., II FSK 2196/08 oraz z 10 lutego 2010 r., II FSK 1507/08 (opublikowane: CBOSA).

W konsekwencji, mając na uwadze przedstawione argumenty, stwierdzić należy, że uzasadniona jest teza, iż w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy.

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a., podjął uchwałę jak w sentencji.



**2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.47 • PIT art. 21**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/252/MCA/13/RD-120536/13 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 25 listopada 2013 r.**

**w sprawie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do dochodów żołnierzy uzyskanych w latach 2005-2010 z tytułu pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do dochodów żołnierzy uzyskanych w latach 2005-2010 z tytułu pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa, uprzejmie informuje.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą", w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 22 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o Straży Granicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 757), wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej, pracownikom jednostek wojskowych, jednostek policyjnych i jednostek organizacyjnych Straży Granicznej użytych poza granicami państwa w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznich, misji pokojowej, akcji zapobiegania aktom terroryzmu lub ich skutkom, organizowania i kontroli ruchu granicznego, organizowania ochrony granicy państwowej lub zapewnienia bezpieczeństwa w komunikacji międzynarodowej, a także należności pieniężne wypłacone policjantom, żołnierzom, funkcjonariuszom celnym, Straży Granicznej i pracownikom, pełniącym funkcje obserwatorów w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych; zwolnienie nie ma zastosowania do wynagrodzeń za pracę oraz uposażeń i innych należności pieniężnych przysługujących z tytułu pełnienia służby na ostatnio zajmowanym w kraju stanowisku służbowym.

Przytoczone brzmienie obowiązywało do końca 2008 r. Z dniem 1 stycznia 2009 r. zostało zmienione ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316). Zmiana polegała na dodaniu przecinka po wyrazach "i jednostek organizacyjnych Straży Granicznej", oraz wykreśleniu wyrazów "w kraju".

Dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie organy podatkowe stanęły na stanowisku, że zawarty w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach

2005-2010 imiesłów "użytych" należy odnieść nie do żołnierzy, lecz do jednostek wojskowych, co prowadzi do wniosku, że omawianym zwolnieniem objęte są wyłącznie dochody żołnierzy zawodowych pełniących służbę za granicą państwa polskiego w strukturze jednostki wojskowej, gdyż tylko w niej mogą być realizowane cele, o których mowa w tym przepisie. Tym samym dochody żołnierzy, którzy służyli poza granicami państwa, ale obowiązków swoich nie realizowali w ramach jednostki wojskowej użytej poza granicami państwa, nie podlegają zwolnieniu od podatku, co potwierdza art. 2 pkt 1 lit.a-c ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o zasadach użycia lub pobytu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1117, z późn. zm.), w którym ustawodawca wprost zdefiniował pojęcie użycia sił zbrojnych poza granicami państwa. Wedle tego przepisu użycie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej poza granicami państwa oznacza obecność jednostek wojskowych poza granicami państwa w celu udziału w: konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznich (a), misji pokojowej (b), akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom (c). Stanowisko to znalazło odzwierciedlenie m.in. w wyroku WSA w Łodzi z dnia 03.03.2009 r. sygn. akt I SA/Łd 1370/08 a także w wyrokach NSA z dnia 16.09.2009 r. sygn. akt II FSK 185/09 oraz z dnia 18.05.2010 r. sygn. akt II FSK 24/09.

Większość sądów prezentuje jednak odmienny pogląd, zgodnie z którym dla potrzeb zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 żołnierze nie muszą wyjeżdżać poza granice państwa w ramach jednostki wojskowej. Takie stanowisko zajął między innymi Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 24.04.2009 r. sygn. II FSK 1505/08, z dnia 22.04.2010 r. sygn. II FSK 2123/08 oraz z dnia 10.12.2010 r. sygn. akt II FSK 1148/09.

Za tym nurtem orzecznictwa sądowego opowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17.01.2011 r. sygn. akt II FPS 5/10, wydanym w składzie 7 sędziów NSA. W wyroku tym Sąd stwierdził, że wyniki wykładni językowej i gramatycznej w odniesieniu do zakresu podmiotowego tego zwolnienia podatkowego nie dają jednoznacznych rezultatów. Jednakże w ocenie Sądu nie budzi jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, że zarówno "żołnierze poza strukturą jednostek wojskowych wyznaczeni do pełnienia zawodowej służby wojskowej poza granicami państwa" jak i "żołnierze pełniący tę służbę wojskową w strukturach jednostek wojskowych" dla nabycia przedmiotowego zwolnienia podatkowego powinni być "użyty w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznich, misji pokojowej, akcji zapobiegania aktom terroryzmu lub ich skutkom". W konsekwencji, Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku wydanym w poszerzonym składzie, uznał że zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2011 r. ma zastosowanie do żołnierzy pełniących wojskową służbę za granicą, jeżeli realizowali cele, o których mowa w tym przepisie, niezależnie od tego, czy wchodzili w skład jednostki użytej poza granicami RP i czy służbę tę pełnili na podstawie "skierowania" lub też "wyznaczenia", o których mowa w art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r. Nr 90, poz. 593, z późn. zm.).

Również późniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że dla oceny, czy uzyskiwane przez żołnierza dochody korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 nie ma znaczenia to, czy żołnierz został "skierowany" czy też "wyznaczony" zgodnie z odrębnymi przepisami do pełnienia

zawodowej służby wojskowej poza granicami kraju, jak również jego przynależność, bądź nie, do jednostki wojskowej użytej poza granicami RP. Stanowisko takie wyrażono zostało między innymi w wyrokach NSA z dnia 02.09.2011 r. sygn. akt II FSK 582/10, z dnia 13.09.2011 r. sygn. akt II FSK 593/10, z dnia 05.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1952/10, z dnia 25.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1190/11, z dnia NSA z 17.05.2012 r. sygn. akt II FSK 1955/10, z dnia 18.05.2012 r. sygn. akt II FSK 2225/10 oraz z dnia 28.03.2013 r. sygn. akt II FSK 1612/11 a także zostało zaakceptowane w wyrokach WSA, np. w wyroku WSA w Lublinie z dnia 25.02.2011 r. sygn. akt I SA/Lu 686/10, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.03.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 59/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.03.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 60/11, WSA w Warszawie z 30.03.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1932/10, WSA w Warszawie z dnia 11.04.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2435/10, WSA w Łodzi z dnia 16.06.2011 r. sygn. akt I SA/Łd 879/10, WSA w Warszawie z dnia 21.11.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 882/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 22.11.2011 r. sygn. akt I SA/Bd 762/11, WSA w Warszawie z dnia 21.11.2011 r. sygn. akt III SA/Wa 648/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 31.01.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 1032/11, WSA w Bydgoszczy z 21.02.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 9/12, WSA w Bydgoszczy z dnia 21.02.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 8/12, WSA w Bydgoszczy z 17.04.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 179/12, WSA w Bydgoszczy z dnia 13.06.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 402/12, WSA w Bydgoszczy z 13.06.2012 r. sygn. akt I SA/Bd 315/12 oraz WSA w Opolu z 11.07.2012 r. sygn. akt I SA/Op 212/12.

Uznać zatem należy, że prezentowany w orzecnictwie sądów administracyjnych (po wyroku NSA z dnia 17.01.2011 r. sygn. akt II FPS 5/10) pogląd, zgodnie z którym przepis art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 ma zastosowanie do żołnierzy pełniących wojskową służbę za granicą, jeżeli realizowali cele, o których mowa w tym przepisie, niezależnie od tego, czy wchodzili w skład jednostki użytej poza granicami kraju, ma charakter jednolity i ugruntowany.

Mając powyższe na uwadze uprzejmie informuję, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy w brzmieniu obowiązującym w latach 2005-2010 należy interpretować zgodnie zaprezentowaną utrwaloną linią orzecnictwa.

2013-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2013.46 • PIT art. 14



## INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5/033/1/13/KSM/RD-122180/13 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 25 listopada 2013 r.

**w zakresie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej**

Działając na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym mając na względzie tezy wynikające z uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11) oraz z dnia 20 maja 2013 r. (sygn. akt II FPS 6/12) w kwestii opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej zmieniam interpretację ogólną z dnia 11 maja 2012 r. nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 oraz przekazuję następujące wyjaśnienia.

W dniu 16 stycznia 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: "NSA") podjął w składzie siedmiu sędziów uchwałę (sygn. akt II FPS 1/11) w której zawarł tezy dotyczące zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (dalej: "S.K.A."). NSA uznał m.in., iż u akcjonariusza S.K.A. niebędącego komplementariuszem przychód z tytułu dywidendy wypłaconej na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku podlega opodatkowaniu w dniu faktycznego otrzymania dywidendy. Przychodem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu posiadanych praw do udziału w zysku tej spółki są bowiem środki pieniężne lub wartości pieniężne otrzymywane w wyniku podziału jej zysku.

Po podjęciu uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. pojawiły się wątpliwości, czy tezy w niej zawarte można odnieść również do sytuacji akcjonariusza będącego osobą fizyczną. Sądy administracyjne rozstrzygając sprawy takich akcjonariuszy, nie kwestionując niemożności powoływania się przez nie wprost na ww. uchwałę wskazywały jednocześnie, iż "przyjęta w niej argumentacja jest analogiczna do będącej podstawą rozstrzygnięcia w sprawie niniejszej" [tj. dotyczącej akcjonariusza będącego osobą fizyczną] (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1.02.2012 r., sygn. akt VIII SA/Wa 976/11). Posiłkując się tezami omawianej uchwały sądy administracyjne, w sprawach dotyczących podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, prezentowały rozbieżne oceny, co do momentu, z jakim wiązać należy datę uzyskania przez wspomnianego akcjonariusza przychodu z uczestnictwa w zysku S.K.A., jak również co do rodzaju źródła uzyskanego przez akcjonariusza przychodu oraz czynności prawnej będącej podstawą ustalenia daty wystąpienia tego przychodu. Ponadto w wyrokach:

z 1.02.2012 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 976/11), z 8.02.2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1924/11), z 2.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 77/12) i z 8.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 95/12) Wojewódzkie Sądy Administracyjne uznały iż dochód akcjonariusza S.K.A. będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, a ponadto dochód ten powiązały nie z datą faktycznej wypłaty "dywidendy", lecz z datą podjęcia uchwały o jej wypłacie. Skonfrontowanie rozstrzygnięcia zapadłego w ww. wyrokach z tezami uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. prowadziło do trudnego do zaakceptowania wniosku o występowaniu zasadniczej różnicy w kwalifikacji przychodu akcjonariuszy S.K.A., zależnej od osoby samego akcjonariusza.

Uznając - z uwagi na powyższe - iż rodzaj akcjonariusza (osoba fizyczna lub prawna) nie ma decydującego znaczenia w zakresie oceny tez wynikających z uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. w dniu 11 maja 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną uwzględniającą główne tezy wynikające z tej uchwały, odnosząc je w tym samym stopniu do akcjonariuszy będących osobami prawnymi, jak i akcjonariuszy będących osobami fizycznymi. Bazując na ww. rozstrzygnięciach wojewódzkich sądów administracyjnych zapadłych po podjęciu uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. w interpretacji tej Minister Finansów przyjął jednakże - inaczej niż NSA w omawianej uchwale - że przychód akcjonariusza S.K.A. - zarówno na gruncie przepisów ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm. (dalej: "updop") jak i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm. (dalej: "updof") powstaje nie z chwilą faktycznej wypłaty dywidendy, lecz z chwilą podjęcia uchwały o jej wypłacie (z tą chwilą akcjonariusze uzyskują roszczenie o wypłatę dywidendy).

Mimo podjęcia przez NSA uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r., jak i wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 11 maja 2012 r. kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, dochodów akcjonariusza S.K.A. nadal budziła wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych. W konsekwencji, w dniu 20 maja 2013 r. NSA podjął w składzie siedmiu sędziów kolejną uchwałę (sygn. akt II FPS 6/12), tym razem w zakresie zasad opodatkowania dochodów akcjonariusza S.K.A. będącego osobą fizyczną. W uchwale tej NSA wskazał na istniejące kontrowersje w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczące daty uzyskania przychodów przez akcjonariusza S.K.A. stwierdzając m.in.: iż: "...orzeczenia wskazują na istniejącą, poważną rozbieżność poglądów zarówno co do źródła przychodu, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i skutków tego zaliczenia w postaci określenia momentu uzyskania przychodu i obowiązku zapłaty zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1 u.p.d.o.f. Nie można także pominąć, że w zależności od przyjętego poglądu moment powstania przychodu określany jest identycznie jak przyjęto w uchwale II FPS 1/11 w odniesieniu do dywidendy wypłacanej akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą prawną bądź w dacie wcześniejszej, niż wynikająca z powołanej uchwały. Może to prowadzić do różnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego - akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych wyłącznie z tego powodu, że jeden z nich jest osobą fizyczną, a drugi osobą prawną".

Jednocześnie, w sentencji uchwały z dnia 20 maja 2013 r. NSA orzekł, iż przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 updof, jest przychodem z pozarolniczej działalności

gospodarczej. Natomiast w świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy.

Uwzględniając zatem poglądy wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w obu omówionych uchwałach przyjąć należy, iż kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi niebędącemu komplementariuszem (osobie fizycznej, osobie prawnej) i wypłaconej dywidendy stanowi przychód takiego akcjonariusza uzyskany z działalności gospodarczej. Przy określaniu daty uzyskania tego przychodu zastosowanie znajdą zatem postanowienia art. 14 ust. 1i updof oraz art. 12 ust. 3e updop, zgodnie z którymi, za datę uzyskania przychodu uważa się dzień otrzymania zapłaty (w tym przypadku - dywidendy). Otrzymana dywidenda zwiększać zatem będzie wysokość należnej od dochodów akcjonariusza zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym dywidenda taka została przez akcjonariusza otrzymana.

Zatem wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 11 maja 2012 r. nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 (Dz. Urz. Ministra Finansów z 18 maja 2012 r., poz. 24), utraciły swoją aktualność.

2013-11-18 • NSA • II FPS 2/13 • NIER: art. 2



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 18 listopada 2013 r.

II FPS 2/13

Przewodniczący: Sędzia NSA Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki (współsprawozdawca), Antoni Hanusz, Maciej Jaśniewicz, Grzegorz Krzymień, Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Małgorzata Wolf-Kalamala.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem Prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego, po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 18 listopada 2013 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z dnia 6 marca 2013 r. o podjęcie uchwały wyjaśniającej:

"Czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o których mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), zależało od oznaczenia gruntów, na których takie budowle są posadowione, symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków?"

podjął następującą uchwałę:

**Zasada związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, uregulowana w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 100, poz. 1086 ze zm.), nie miała decydującego znaczenia dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., budowli dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o którym mowa w wymienionym przepisie, w przypadku braku w tej ewidencji odpowiedniego oznaczenia symbolem "dr".**

### UZASADNIENIE

Wnioskiem z 6 marca 2013 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), wystąpił o podjęcie uchwały wyjaśniającej: "Czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o których mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), zależało od oznaczenia gruntów, na których takie budowle są posadowione, symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków?"

W uzasadnieniu wniosku wskazano, że w orzecznictwie sądów administracyjnych występuje rozbieżność w stosowaniu przepisu art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm., dalej: "u.p.o.l."), w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., nadanym przez art. 2 ustawy z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o drogach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1953, dalej: "ustawa nowelizująca").

Stosując wskazany przepis art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., poszczególne składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego zajmują dwa przeciwstawne stanowiska. Według pierwszego z nich wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o których mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., zależy od oznaczenia gruntów, na których takie budowle są posadowione, symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków. Równolegle prezentowany jest także odmienny pogląd, a mianowicie że oznaczenie wskazanych gruntów symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków nie ma znaczenia dla zastosowania wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości takich dróg oraz obiektów budowlanych z tej przyczyny, iż są one budowlami, których nie obejmuje ewidencja gruntów i budynków.

W dalszej kolejności wskazano, że w okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. przepisami prawa uwzględnianymi w wyrokach sądów administracyjnych dotyczących niniejszej problematyki były:

1) ustawa o podatkach i opłatach lokalnych - art. 2 ust. 2 i ust. 3 pkt 4, art. 7a ust. 1 i 2 (przepis wprowadzony ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 200, poz. 1683 - wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2005 r.);

2) ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. Nr 71, poz. 838 ze zm., dalej: "u.d.p.") - art. 4 pkt 1 i 2, art. 8 ust. 1;

3) ustawa z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 100, poz. 1086 ze zm., dalej: "p.g.k.") - art. 21 ust. 1;

4) rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454, dalej: "rozporządzenie ws. ewidencji gruntów i budynków") - § 68 ust. 3 pkt 7 i ust. 6;

5) załącznik nr 6 "Zaliczanie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych" (dalej: "załącznik nr 6") do tego

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaakcentował, że stosowanie powyższych przepisów w aspekcie wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidzianego w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. jest niejednolite, przy czym rozbieżne poglądy mają podobną reprezentację w orzecznictwie NSA zapadłym w porównywalnym czasie.

W jednej grupie orzeczeń stwierdza się, że organy podatkowe, ustalając zakres wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru tego podatku niż według danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Droga oraz obiekty budowlane, o których mowa w powołanym przepisie, będą podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy grunty, na których je posadowiono, zostały oznaczone symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków.

Na rzecz takiego stanowiska w reprezentatywnym dla tego nurtu orzeczniczego wyroku z 10 lutego 2012 r., II FSK 561/11 NSA argumentował, że: a) skoro treść art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., została wprowadzona na mocy art. 2 ustawy nowelizującej, w której ustawodawca równocześnie zdefiniował pojęcia "pas drogowy" i "droga", to właśnie te definicje z ustawy o drogach publicznych należy stosować także na gruncie wykładni art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.; b) z art. 4 pkt 1 i pkt 2 u.d.p. wynika, że droga musi być budowlą, pas drogowy zaś stanowi grunt, na którym ta budowla jest zlokalizowana; c) warunek budowli muszą spełniać również drogi wewnętrzne, zdefiniowane w art. 8 ust. 1 u.d.p.; d) ten ostatni przepis należy odczytywać łącznie z art. 4 pkt 2 u.d.p.; e) tak zatem rozumiane drogi wewnętrzne od 9 grudnia 2003 r. do końca 2006 r. nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stosownie do art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.; f) na podstawie § 68 ust. 3 pkt 7 lit. a / rozporządzenia ws. ewidencji gruntów i budynków oraz pkt 3 ppkt 7 lit. a / załącznika nr 6 należy przyjąć, że jeżeli dany grunt stanowi pas drogowy zabudowany drogą w rozumieniu ustawy o drogach publicznych, to powinien być sklasyfikowany w stosownej ewidencji jako droga (symbol "dr") i dotyczy to także powyższych dróg wewnętrznych; g) tylko w takiej sytuacji uzasadnione jest wyłączenie spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Powyższy wyrok zapadł w sprawie podatnika, który na podstawie tego przepisu wyłączył z opodatkowania jezdnię, parkingi, chodniki oraz oświetlenie terenu. Analogicznie NSA wypowiedział się w wyrokach z: 10 lutego 2012 r., II FSK 560/11 i 22 sierpnia 2012 r., II FSK 130/11.

W nurt akceptujący kluczowe znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla określenia zakresu zastosowania art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. wpisuje się również wyrok z 14 września 2012 r., II FSK 298/11. Przyjęto w nim bowiem, że: a) dla wykazania, iż konkretny grunt jest pasem drogowym, konieczne jest odwołanie się do zapisów ewidencji gruntów i budynków, gdyż taki wymóg ustawodawca wprowadził w art. 21 p.g.k.; b) warunek ten odnosi się przy tym do wskazania środka dowodowego, z którego pomocą należy udowodnić fakt, że na danym terenie istnieje pas drogowy; c) zasady techniki prawodawczej wyraźnie wskazują, iż ustawa nie powinna powtarzać przepisów zawartych w innych ustawach; d) z art. 2 ust. 2 w związku z art. 7a ust. 1 i ust. 2 u.p.o.l. wynika w sposób jednoznaczny, że dane z tej ewidencji mają znaczenie decydujące dla ustalenia podstawy opodatkowania; e) ewidencja, o której mowa w art. 21 p.g.k., nie dotyczy budowli i posługuje się nieco inną terminologią niż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, niewątpliwie jednak odnosi się ona do gruntów; f) klasyfikując i nazywając grunty, używa własnej terminologii, definiując jednak każdy z użytych w niej terminów; g) prawidłowe odczytanie danych z ewidencji gruntów i budynków, nieograniczające się tylko do samej nazwy danego użytku, pozwala na ustalenie, czy dany grunt może być uznany za pas drogowy w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; h) do tego pojęcia odwołuje się definicja "drogi" w rozporządzeniu ws. ewidencji gruntów i budynków; i) użytek nazwany w ewidencji gruntów i budynków "drogą" dotyczy pasów drogowych wszystkich rodzajów dróg wymienionych w ustawie o drogach publicznych (wyraźnie wskazano w definicji także na drogi wewnętrzne), a tym samym wszystkich pasów drogowych, o jakich mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, również więc pasów pod drogami wewnętrznymi; j) pkt 3 ppkt 7 lit. a/ zdanie 2 załącznika nr 6 wskazuje tylko na sposób zaklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków takich gruntów, na których posadowiono budowle niebędące wyżej rozumianymi drogami wewnętrznymi, służące do wewnętrznej komunikacji, nie stanowi natomiast wyłączenia pewnej kategorii gruntów z pojęcia pasa drogowego. Podobnie wypowiedział się NSA w wyrokach z: 14 września 2012 r., II FSK 294/11 i II FSK 295/11, 10 czerwca 2010 r., II FSK 1780/08, II FSK 1781/08, II FSK 1782/08 i 29 czerwca 2010 r., II FSK 219/09.

Z kolei w wyroku z 29 października 2009 r., II FSK 854/08 NSA podkreślił, że: a) droga jest specyficzną budowlą, gdyż zawsze jest posadowiona na gruncie w granicach pasów gruntowych; b) § 68 ust. 3 pkt 7 rozporządzenia ws. ewidencji gruntów i budynków wprowadza symbol "dr" dla terenów komunikacyjnych, a mianowicie dla dróg, mimo że omawiana ewidencja prowadzona jest dla gruntów i budynków, a nie budowli; c) droga i pas drogowy są niemal tożsame i nie ma potrzeby ani faktycznych możliwości oznaczania i wprowadzania symbolu pasa drogowego; d) wniosek ten potwierdza definicja pasa drogowego, zawarta w art. 4 pkt 1 u.d.p.; e) pas gruntu oznaczony w ewidencji gruntów i budynków symbolem "dr" faktycznie oznacza tę część nieruchomości, która jest zajęta pod pas drogowy.

W orzecznictwie jest również prezentowany pogląd przeciwny wobec wyżej omówionego. Zgodnie z nim ewidencja gruntów i budynków nie ma decydującej roli w zakresie stosowania wyłączenia, o którym mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Ewidencja ta bowiem może być podstawą do wymiaru i poboru podatków jedynie wtedy, gdy klasyfikuje kategorię gruntów wskazanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawodawca w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. wyraźnie wskazał na różne kategorie przedmiotów opodatkowania, tj. pas drogowy i drogę. W ewidencji gruntów i budynków nie ma symbolu właściwego dla gruntów stanowiących pasy drogowe i dlatego art. 21 p.g.k. w tym zakresie nie może znaleźć zastosowania. Dodatkowo w tej grupie orzeczeń niekiedy zauważa się, że ewidencja gruntów i budynków nie jest dokumentem obejmującym budowle, w tym drogi.

Zaakcentowano, że w wyroku z 26 kwietnia 2012 r., II FSK 2383/10 NSA stwierdził, że: a) w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., ustawodawca objął wyłączeniem od podatku od nieruchomości trzy kategorie przedmiotów opodatkowania: pasy drogowe, drogi i obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu; b) pojęcia "pas drogowy" i "droga" to pojęcia nietożsame: nie ma podstaw, aby przyjąć, że podlegają one wyłączeniu z opodatkowania, gdy w ewidencji gruntów i budynków zostały zaklasyfikowane jako "dr", a więc jako grunty; c) w § 68 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia ws. ewidencji gruntów i budynków wskazano, że grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się m.in. na tereny komunikacyjne, w tym drogi, oznaczone symbolem "dr"; d) w rozporządzeniu ws. ewidencji gruntów i budynków nie ma wymienionego pojęcia "pas drogowy"; e) już tylko z tego powodu

brak jest podstawy prawnej do stosowania przepisów art. 21 p.g.k. do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.

Jednocześnie, argumentując na rzecz takiego stanowiska, NSA powołał się na pogląd prezentowany w literaturze przedmiotu, że "(...) w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, odmiennie niż w przypadku ustawy o podatku rolnym lub ustawy o podatku leśnym, brak jest bezpośredniego odniesienia do ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym dla celów wymiaru podatku od nieruchomości, w sytuacji gdy ewidencja pewnej kategorii gruntów nie uwzględnia, zapisy w niej zawarte mają znaczenie drugorzędne, a determinantem wymiaru podatku od nieruchomości jest wystąpienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Uznanie za prawidłowe stanowiska odmiennego prowadziłyby do sytuacji, w której ewidencja gruntów i budynków zawsze stanowiłaby jedyną podstawę wymiaru podatków, nawet wtedy, gdy dane z tej ewidencji byłyby niezgodne ze stanem rzeczywistym (por. A. Sarna, P. Banasik: Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości dróg wewnętrznych, "Przegląd Podatkowy" 2007, nr 11, s. 46)". Ponadto, zdaniem Sądu, treść art. 21 ust. 1 p.g.k. jest jednoznaczna i przesądza o tym, że wyłącznie w przypadku, gdy ewidencja gruntów i budynków zawiera dane dotyczące przedmiotu opodatkowania (rodzaju gruntu lub budynku), te dane są podstawą określenia wymiaru podatku. Podobnie NSA przyjął w wyrokach z: 19 września 2012 r., II FSK 2094/11 i 27 maja 2008 r., II FSK 483/07.

W wyroku z 13 czerwca 2012 r., II FSK 2354/10 NSA wywiódł z kolei, że: a) ewidencja gruntów i budynków, jak wskazuje już jej nazwa, nie jest dokumentem obejmującym budowle, w tym drogi; b) dane w niej zawarte dotyczą jedynie gruntów i budynków, są zatem niewystarczające do ustalenia, czy na danym terenie znajduje się budowla, np. droga; c) nie wszystkie grunty pod drogami są w ewidencji gruntów i budynków klasyfikowane jako "dr"; d) zgodnie z pkt 3 ppkt 7 lit. a / załącznika nr 6 do użytku gruntowego o nazwie "drogi" zalicza się grunty w granicach pasów drogowych dróg publicznych i dróg wewnętrznych w rozumieniu przepisów ustawy o drogach publicznych; e) w dalszej treści tego przepisu stwierdza się, że grunty zajęte pod wewnętrzną komunikację gospodarstw rolnych, leśnych oraz poszczególnych nieruchomości nie są drogą w rozumieniu rozporządzenia ws. ewidencji gruntów i budynków; f) grunty te wlicza się do przyległego do nich użytku gruntowego; g) fakt, że nie mogą w związku z tym być oznaczone symbolem "dr", nie oznacza, iż nie są one objęte zwolnieniem przedmiotowym z art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.; h) treść tego przepisu oraz § 68 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia ws. ewidencji gruntów i budynków, a także pkt 3 ppkt 7 lit. a / in fine załącznika nr 6 nie dają podstaw do przyjęcia za wiążące danych z ewidencji gruntów i budynków w zakresie opodatkowania nieruchomości; i) przedmiotem ustaleń organów podatkowych powinno być istnienie na gruncie budowli drogi, gdyż jedynie w takim przypadku można mówić o gruncie jako o pasie drogowym. Analogiczną ocenę wyraził NSA w wyrokach z: 29 listopada 2011 r., II FSK 1438/10, 3 grudnia 2010 r., II FSK 1105/09 i 16 października 2009 r., II FSK 784/08.

Przeprowadzona analiza orzecznictwa NSA pozwala stwierdzić, że najważniejszym przedmiotem rozbieżności są odmienne zapatrywania poszczególnych składów orzekających na znaczenie zapisów w ewidencji gruntów i budynków, o której mowa w art. 21 p.g.k., dla określenia zakresu przedmiotowego wyłączenia przewidzianego w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Zwraca uwagę fakt, że w obu nurtach orzeczniczych generalnie przyjmuje się, iż pojęcia "droga" i "pas drogowy" należy odczytywać, zgodnie z dyrektywą języka prawnego, z perspektywy definicji zawartych w art. 4 pkt 1 i 2 u.d.p. Jednocześnie na podstawie grupy orzeczeń, w której w kontekście stosowania art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. podkreśla się kluczowe znaczenie ewidencji gruntów i budynków, można przyjąć, że desygnat tych terminów ujmuje się zbiorczo w ślad za ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, która posługuje się zwrotem "pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi". W orzeczeniach tych bowiem, uwzględniając specyfikę budowli, jaką jest droga, przyjmuje się, że pojęcia "droga" i "pas drogowy", w perspektywie wyłączenia ich z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, są niemal tożsame (droga jest zawsze posadowiona na gruncie w granicach pasów drogowych). W drugim nurcie orzeczniczym powyższe zapatrywania nie znajdują akceptacji, gdyż podkreśla się w nim zupełną odrębność wskazanych wyżej terminów (pas drogowy to grunt, droga to budowla). W myśl tego stanowiska wyprowadza się wniosek, że skoro dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków dotyczą jedynie gruntów i budynków, to są one niewystarczające do ustalenia, czy na danym terenie znajduje się budowla drogi.

Zaprezentowane orzecznictwo pozwala - zdaniem składającego wniosek Prezesa NSA - stwierdzić, że podstawowa przesłanka wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, tj. zaistnienie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów prawnych wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, została spełniona.

W piśmie z 19 kwietnia 2013 r. Prokurator Generalny wniósł o podjęcie następującej uchwały: "W stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o których mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), nie zależało od oznaczenia gruntów, na których takie budowle są posadowione, symbolem "dr" w ewidencji gruntów i budynków".

#### **Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:**

Wykładni podlega przepis art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Zwrot legislacyjny "nie podlegają" oznacza, że ustawodawca tę kategorię budowli wyłączył spod działania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Należy odróżnić wyłączenia od zwolnień. Wyłączenia są wyrazem całkowitego braku zainteresowania ustawodawcy określonymi kategoriami stanów faktycznych lub prawnych, a więc określone sytuacje i stany w ogóle nie są objęte danym podatkiem lub daną opłatą (por. B. Brzeziński: Prawo podatkowe, Toruń 1999, s. 37). Zwolnienia natomiast dotyczą stanów faktycznych, które są objęte obowiązkiem podatkowym, ale ustawodawca, kierując się pewnymi względami, uwalnia od podatku takie zdarzenia lub przedmiot. W wyniku zwolnienia, mimo istnienia obowiązku podatkowego, nie dochodzi więc do powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wskazanych w ustawie podatkowej stanów faktycznych i prawnych (por. A. Hanusz: Zwolnienia i wyłączenia w podatku od nieruchomości, "Finanse komunalne" 2006, nr 12, s. 25). W piśmiennictwie wskazuje się, że konstrukcja wyłączenia z opodatkowania jest zaliczana do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku. Zwolnienie natomiast od podatku nie wyłącza objętych nim zdarzeń z zakresu działania ustawy podatkowej (G. Szczodrowski: Polski system podatkowy - strategia transformacji, Gdańsk 2002, s. 13). Zastosowanie zatem prawnej konstrukcji wyłączenia oznacza jedynie, że danej kategorii stanów faktycznych lub prawnych nie objęto zakresem



przedmiotowym określonej daniny publicznej. W odróżnieniu od stanów faktycznych lub prawnych objętych zwolnieniem podatkowym (w przypadku podatku od nieruchomości zostały one wyszczególnione w art. 7 u.p.o.l.), wyłączenie z opodatkowania oznacza pozostawienie określonych stanów poza stosunkiem prawnopodatkowym.

W konsekwencji wyłączenie (a nie zwolnienie) spod obciążenia daniną publicznoprawną w podatku od nieruchomości pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu powoduje, że nie są one objęte przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z czym podmiot będący ich właścicielem (użytkownikiem wieczystym, posiadaczem samoistnym lub posiadaczem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.) nie miał w badanym okresie statusu podatnika. Zgodnie z art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej podatnikiem bowiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Opodatkowanie pasów drogowych i budowli drogowych podatkiem od nieruchomości zaczęło budzić wątpliwości interpretacyjne w związku z dokonaną z dniem 9 grudnia 2003 r. nowelizacją art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Na mocy art. 2 ustawy nowelizującej wyłączono z opodatkowania podatkiem od nieruchomości pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Do czasu wprowadzenia tej zmiany w życie nie było wątpliwości co do tego, że wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., nie podlegały jedynie budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajęte pod nie grunty.

Zestawienie obu tych regulacji, tj. obowiązującej do 8 grudnia 2003 r., dotyczącej "budowli dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajętymi pod nie gruntami", oraz od 9 grudnia 2003 r. - "pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu", rodzi w pierwszej kolejności pytanie o zakres obu tych unormowań. Reguły wykładni językowej prowadzą do wniosku, że dokonana z dniem 9 grudnia 2003 r. zmiana art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. - polegająca: a) na rezygnacji przez ustawodawcę z istniejącego wcześniej ograniczenia wyłączenia od podatku jedynie do kategorii dróg publicznych (co rozciągało się również na pas drogowy oraz związane z nim grunty), b) a także na dodaniu zwrotu "oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu" - oznaczała znaczące rozszerzenie przedmiotu wyłączonego z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stosunku do stanu prawnego obowiązującego przed wskazaną wyżej datą. Zasadna jest konstatacja, że na podstawie analizowanego przepisu ustawy podatkowej od 9 grudnia 2003 r. wyłączeniem od opodatkowania były zatem objęte wszelkie budowle dróg, a więc nie tylko publicznych, oraz powiązane z takimi drogami pasy drogowe wraz z obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Pojęcie drogi publicznej nie występuje w komentowanych przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pogląd ten znajduje również wsparcie w piśmiennictwie (por. L. Etel: Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005, s. 124).

Ponadto w ocenie NSA należy uznać, że skoro ustawodawca objął wyłączeniem od podatku od nieruchomości trzy kategorie przedmiotów opodatkowania: pasy drogowe, drogi i obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, to tym samym uznał, iż pojęcie "pas drogowy" nie jest tożsame z pojęciem "droga" i każde z nich stanowi różny przedmiot opodatkowania. Na rozróżnienie to zwracały również uwagę składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego zarówno w wyrokach prezentujących stanowisko o niezwiązaniu organu podatkowego zapisami w ewidencji gruntów w przypadkach, do których odnosiła się regulacja art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. (por. wyrok NSA z 29 listopada 2011 r., II FSK 1438/10), jak i przedstawiających pogląd przeciwny (por. wyrok NSA z 10 lutego 2012 r., II FSK 561/11, CBOSA).

Uwzględniając przytoczone tezy, a także treść zadanego przez Prezesa NSA pytania, należy rozstrzygnąć: a) jakiego rodzaju obiekty odpowiadają kryteriom określonym w analizowanym przepisie; b) w jakiej korelacji pozostaje dokonane z dniem 9 grudnia 2003 r. rozszerzenie zakresu przedmiotowego wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. z aktualnymi wówczas zapisami w ewidencji gruntów i budynków, dotyczącymi oznaczenia nieruchomości.

W celu określenia rozumienia pojęć: "pas drogowy", "droga" czy "droga wewnętrzna" konieczne jest odwołanie się do ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.). Za zasadnością sięgnięcia do siatki pojęć przyjętych w wymienionej ustawie przemawia również okoliczność, że pojęcia te zdefiniowano ustawą z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o drogach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1953), którą zarazem wprowadzono nowe (mające znaczenie dla niniejszej sprawy) brzmienie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Skoro ustawodawca wprowadził jedną ustawą definicję określonego pojęcia, nowelizując przy tym inną ustawę, to zasadny jest wniosek, że akty te zostały zsynchronizowane, co oznacza z kolei, iż jednakowym pojęciom należy nadać takie samo brzmienie (por. wyrok NSA z 27 maja 2008 r., II FSK 483/07, LEX nr 413605).

W rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o drogach publicznych pas drogowy to wydzielony liniami granicznymi grunt wraz z przestrzenią nad i pod jego powierzchnią, w którym są zlokalizowane droga oraz obiekty budowlane i urządzenia techniczne związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, a także urządzenia związane z potrzebami zarządzania drogą. Zgodnie z pkt 2 tego artykułu drogą jest natomiast budowla wraz z drogowymi obiektami inżynierskimi, urządzeniami oraz instalacjami, stanowiąca całość techniczno-użytkową, przeznaczona do prowadzenia ruchu drogowego, zlokalizowana w pasie drogowym. Przytoczone definicje potwierdzają również tezę, że droga i pas drogowy to nie są pojęcia tożsame, gdyż droga stanowi budowlę, pas drogowy zaś to wyłącznie grunt, na którym zlokalizowana jest droga wraz z urządzeniami funkcjonalnie z nią związanymi. Należy dalej zauważyć, że stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o drogach publicznych "Drogi, parkingi oraz place przeznaczone do ruchu pojazdów, niezaliczone do żadnej z kategorii dróg publicznych i niezlokalizowane w pasie drogowym tych dróg są drogami wewnętrznymi". Treść art. 4 ustawy o drogach publicznych świadczy o tym, że akt ten dotyczy wszystkich rodzajów dróg, a nie tylko publicznych.

Stosownie do art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 100, poz. 1086 ze zm.) podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W orzecnictwie sądów administracyjnych dość powszechnie przyjmowany jest pogląd, że stosownie do przywołanej regulacji organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i



budynków (por. m.in. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r., II FPS 1/09, CBOSA). Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji gruntu (budynku) do celów podatkowych w podatku od nieruchomości decyduje nie tyle sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje wskazane w ewidencji gruntów i budynków.

Ponadto należy wskazać na spójność systemu opodatkowania powierzchni gruntów tak w u.p.o.l., jak i w pozostałych ustawach dotyczących opodatkowania nieruchomości, tj. użytków rolnych i lasów. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.) opodatkowaniu nim podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Regulacja ta obowiązuje od 1 stycznia 2003 r. Z kolei obowiązujący od tej samej daty art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.) stanowi, że lasem w rozumieniu tej ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Z kolei wprowadzony od 1 stycznia 2007 r. art. 1a ust. 3 u.p.o.l. również wprost odwołuje się do ewidencji gruntów i budynków jako podstawy wymiaru podatków. Tym samym także na gruncie ustaw podatkowych ewidencja ta zyskała walor normatywny dla wyznaczania zakresu opodatkowania. Zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze wyrażono pogląd, że zmiana u.p.o.l. przez dodanie ust. 3 do art. 1a miała charakter wyłącznie doprecyzowujący (por. L. Etel: t. 13 do art. 1a /w:/ Podatek od nieruchomości 2009. Komentarz, Warszawa 2009 s. 34-35; wyrok NSA z 21 grudnia 2012 r., II FSK 986/11).

Nadrzędność danych zawartych w ewidencji gruntów ma również kluczowe znaczenie przy rozstrzyganiu sporów dotyczących obszaru i granic nieruchomości. Nie budzi wątpliwości prezentowany w piśmiennictwie pogląd, że w razie niezgodności opisu nieruchomości w dziale I-O księgi wieczystej z danymi ewidencji gruntów i budynków przedmiotem nabycia jest nieruchomość o obszarze i w granicach "prawnych", tzn. określonych przez dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków, a nie przez wpis w dziale I-O. Dane te bowiem, stosownie do art. 21 p.g.k., są jedyną podstawą oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych (por. S. Rudnicki: Dwa problemy rękami dobrej wiary publicznej ksiąg wieczystych, "Przegląd Sądowy" 2002, nr 6, s. 3). Właściwy zatem jest wniosek, że dopóki dane ewidencyjne dotyczące obszaru i granic nieruchomości nie zostaną zmienione we właściwym trybie administracyjnym, mają one charakter wiążący przed danymi ujawnionymi w dziale pierwszym księgi wieczystej, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2013 r., poz. 707).

Jednakże w ocenie powiększonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazana reguła związania danymi ewidencyjnymi dla ustalenia kwestii istnienia obowiązku w podatku od nieruchomości ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy ewidencją gruntów i budynków mogą zostać sklasyfikowane określone kategorie wymienione w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Przypisanie ewidencji gruntów i budynków rozstrzygającej roli budzi natomiast zastrzeżenia, gdy określonymi symbolami ewidencyjnymi (w rozpatrywanym przypadku symbolem "dr") nie można oznaczyć gruntów i obiektów wskazanych w ustawie podatkowej. Tymczasem w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. wyraźnie wyodrębniono dwie różne kategorie przedmiotów wyłączonych z opodatkowania w postaci "pasa drogowego" oraz "drogi", a oznaczenia przyjęte w ewidencji gruntów i budynków nie przewidują symbolu właściwego dla gruntów stanowiących pasy drogowe ani nie obejmują swym zakresem budowli.

Jeszcze raz wypada zaznaczyć, że mimo użycia w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. zwrotu "pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi" nie można utożsamiać pojęć "droga", "pas drogowy" oraz "grunty", a tym bardziej "budowla drogowa", która może stanowić oddzielny przedmiot opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Różna jest również podstawa opodatkowania - w przypadku gruntów jest to powierzchnia (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.), a dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest to ich wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Tym samym skład orzekający nie podziela poglądu prezentowanego w niektórych orzeczeniach (...), wskazujących na skutki podatkowe płynące ze zbiorczego ujęcia tych pojęć. (...)

Analiza regulacji prawnych dotyczących prowadzenia ewidencji gruntów i budynków prowadzi do wniosku, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są niewystarczające do ustalenia, czy na danym terenie znajduje się pas drogowy, czy też budowla w postaci drogi w przedstawionym wcześniej rozumieniu tych pojęć.

Nie wszystkie grunty pod drogami (definiowanymi zgodnie z przedstawionymi regulacjami ustawy o drogach publicznych) mogły w ewidencji gruntów i budynków zostać sklasyfikowane jako "dr". W załączniku nr 6 ("Zaliczanie gruntów do poszczególnych użytków gruntowych") do rozporządzenia z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków w pkt 3 ppkt 7 lit. a /przyjęto, że do użytku gruntowego o nazwie "drogi" zalicza się grunty w granicach pasów drogowych dróg publicznych i dróg wewnętrznych w rozumieniu przepisów ustawy o drogach publicznych, natomiast grunty zajęte pod wewnętrzną komunikację gospodarstw rolnych, leśnych oraz poszczególnych nieruchomości nie są drogą na potrzeby ewidencji, tylko grunty te wlicza się do przyległego do nich użytku gruntowego. Natomiast według postanowień § 68 ust. 3 pkt 7 lit. a/ tego rozporządzenia drogi oznaczone symbolem "dr" zostały zaliczone do grupy terenów komunikacyjnych (§ 68 ust. 3 pkt 7), a te z kolei mieszczą się w ogólnej kategorii gruntów zabudowanych i zurbanizowanych (§ 67 pkt 3 rozporządzenia).

W realiach polskiej gospodarki nie są odosobnione sytuacje, w których służąca ruchowi pojazdów sieć dróg wewnętrznych, zlokalizowanych na nieruchomości gruntowej podmiotu gospodarczego, nie będzie mogła zostać oznaczona - stosownie do przedstawionej regulacji - symbolem "dr", ale np. symbolem "Bi" (inne tereny zabudowane), czy też "Ba" (tereny przemysłowe) lub "Bp" (tereny zurbanizowane niezabudowane), jako że drogi te wlicza się do przyległych użytków gruntowych, oznaczonych takim właśnie symbolem.

W rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie wymieniono ponadto pojęcia "pas drogowy". W rezultacie należy podzielić stanowisko prezentowane w piśmiennictwie, że już tylko z tego powodu brak jest podstaw do stosowania do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. - przepisu art. 21 ust. 1 ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne, stanowiącego, że podstawą (...) wymiaru podatków i świadczeń (...) są dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków (por. L. Etel, R. Dowgier: Glosa do wyroku WSA w Olsztynie z 18 stycznia 2007 r., I SA/OI 582/06, "Finanse Komunalne" 2007, nr 3, s. 52).

Należy wreszcie zauważyć, że rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie obejmuje budowli w rozumieniu

art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W rozporządzeniu tym symbol "dr" odnoszony jest do "terenów komunikacyjnych", a szerzej - do "gruntów zabudowanych i zurbanizowanych", gdy tymczasem - jak to wynika z wcześniejszych rozważań - "drogę" w rozumieniu art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., w powiązaniu ze stosownymi regulacjami ustawy o drogach publicznych, należy postrzegać jako budowlę, a nie fragment gruntu.

Świadczy to o braku synchronizacji regulacji prawnych dotyczących oznaczenia "dróg" w ewidencji gruntów z unormowaniami definiującymi to pojęcie w ustawie o drogach publicznych, a w konsekwencji stosowanymi również dla odczytania znaczenia treści art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.

Problem sygnalizowany we wniesionym przez Prezesa NSA pytaniu w praktyce orzeczniczej odnosi się faktycznie do prawnopodatkowej kwalifikacji budowli (obiektów budowlanych) usytuowanych w ramach tzw. "drog wewnętrznych" (choć w pytaniu brak takiego odniesienia). Istotne jednak znaczenie dla rozstrzygnięcia konkretnego spornego problemu będzie miało ustalenie, czy np. wskaziwany przez podatnika fragment terenu, kwalifikowany przez niego jako "droga wewnętrzna", stanowi grunt zajęty pod wewnętrzną komunikację poszczególnych nieruchomości, będący jednocześnie "drogą wewnętrzną" w rozumieniu ustawy o drogach publicznych.

Należy po raz kolejny przypomnieć, że zgodnie z definicją drogi, zawartą w art. 4 pkt 2 ustawy o drogach publicznych, droga ma być budowlą przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego. Z użytego zwrotu "przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego" można wyprowadzić wniosek, że drogą w rozumieniu wskazanej ustawy będzie budowla przeznaczona do poruszania się uczestników ruchu drogowego - pieszych, kierujących pojazdami i pasażerów pojazdów. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego podziela przy tym pogląd prezentowany w wyrokach NSA z 14 września 2012 r., II FSK 294-295/11 i II FSK 298/11 (CBOSA), że "droga" musi co do zasady służyć większej liczbie osób, niekoniecznie będących właścicielami gruntu, na którym droga jest posadowiona, i osób z nim związanych. Na takie przeznaczenie drogi, także wewnętrznej, wskazuje też art. 8 ust. 1 tej ustawy. Wymienia on bowiem wśród desygnatów nazwy "droga wewnętrzna" m.in. drogi w osiedlach mieszkaniowych czy dojazdowe do obiektów użyteczności publicznej, które niewątpliwie są również dostępne dla osób innych niż właściciel gruntu. Aspekt funkcjonalny, tzn. powiązania pojęcia "droga" ("pas drogowy" i "obiekty budowlane") z prowadzeniem (zabezpieczeniem i obsługą) ruchu drogowego, jest też podkreślany w treści art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Tym samym należy stwierdzić, że dana budowla może być uznana za drogę wewnętrzną jedynie wówczas, gdy jest przeznaczona do ruchu drogowego (rozumianego jako możliwość korzystania z drogi przez nieoznaczoną liczbę osób, każdego użytkownika dróg), a nie służy tylko przedsiębiorcy do wewnętrznej komunikacji w obrębie danej nieruchomości (na terenie jego zakładu). Skoro, jak już zaznaczono, w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. pojęcia "droga" oraz "obiekty budowlane" zostały powiązane z elementem funkcjonalnym, tj. ruchem drogowym i obsługą (zabezpieczeniem) tego ruchu, to regulacja ta nie obejmuje obiektów o innych funkcjach, w tym parkingów oraz innych obiektów, które nie są bezpośrednio związane z ruchem drogowym i nie służą bezpośrednio obsłudze (zabezpieczeniu) tego ruchu, lecz np. zapewnieniu miejsc postojowych przed centrami handlowymi, stacjami paliw itp.

Trzeba też zauważyć, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w odniesieniu do budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane (w brzmieniu odnoszącym się do rozpatrywanego okresu) przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: (m.in.) drogi. W art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. uregulowano, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi (z zastrzeżeniem niemającego znaczenia w sprawie) wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Tymczasem, jak już zauważono, ewidencja gruntów i budynków nie obejmuje budowli, lecz zawiera wyłącznie dane dotyczące gruntów i budynków.

Jeżeli więc podatnik dokonał w analizowanym okresie kwalifikacji danego obiektu na potrzeby amortyzacji jako "drogi" i zarazem będzie ona stanowić drogę wewnętrzną w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o drogach publicznych, tzn. dostępną również dla osób innych niż właściciel, w związku z realizacją na nieruchomości zadań wymagających powszechnej dostępności (z zastrzeżeniami, o których była mowa w niniejszym uzasadnieniu), to brak prawnych możliwości objęcia takiej "drogi" w ewidencji gruntów symbolem "dr" nie może decydować o jej wyłączeniu spod zakresu przedmiotowego regulacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym w analizowanym okresie. Z treści tego przepisu nie wynika jednocześnie, by ustawodawca, wskazując ogólnie na pasy drogowe, drogi oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, ograniczył pojęcie "drogi" wyłącznie do jednej z kategorii dróg publicznych, wymienionych w art. 2 ust. 1 ustawy o drogach publicznych, pozostawiając poza zakresem regulacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. drogi wewnętrzne w ujęciu art. 8 ust. 1 ustawy o drogach publicznych.

Takie właśnie ograniczenie wprowadzono do u.p.o.l. dopiero z dniem 1 stycznia 2007 r., na co wskazuje nadanie nowej treści pkt 4 w art. 2 ust. 3: opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych.

Skoro zatem z powyższych rozważań wynika, że: a) skutek nowelizacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. ustawodawca z dniem 9 grudnia 2003 r. rozszerzył w istocie zakres przedmiotowy wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który przed tą datą ograniczał się jedynie do kategorii dróg publicznych (oraz związanych z nimi pasów drogowych i gruntów); b) użyty w tym przepisie ogólny zwrot: "pasy drogowe, drogi oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu" nie pozwala na odniesienie tak sformułowanego pojęcia "droga" i "pas drogowy" wyłącznie do kategorii dróg publicznych w rozumieniu ustawy o drogach publicznych oraz pasów drogowych i obiektów związanych z drogami publicznymi; c) brak podstaw do uznania, że pojęciem "droga" w rozumieniu analizowanej regulacji ustawy podatkowej (w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r.) nie były objęte również "drogi wewnętrzne", o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o drogach publicznych; d) zarówno "droga" (jako budowla), jak i "pas drogowy" stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, toteż okoliczność, że "drogi wewnętrzne" o cechach, o których mowa w niniejszym uzasadnieniu o definicji drogi, oraz związane z nimi pasy drogowe nie mogły w świetle przepisów regulujących prowadzenie ewidencji gruntów zostać w niej ujęte symbolem "dr", nie uprawnia do

przyjęcia, iż nie były one objęte zakresem wyłączenia od podatku od nieruchomości stosownie do art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.

Wobec tego, że wykładnia językowa art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. oraz systemowa zewnętrzna tej regulacji prowadzą do identycznych rezultatów interpretacyjnych, a jednocześnie do wniosków innych niż wypływające z treści art. 21 ust. 1 ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne, należy uznać, iż dane zawarte w ewidencji gruntów nie mogą w tym przypadku rozstrzygać o istnieniu bądź nieistnieniu obowiązku podatkowego. Przeciwny pogląd musiałby prowadzić do zanegowania sensu dokonanej z dniem 9 grudnia 2003 r. nowelizacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., a w rezultacie zaaprobowania rozwiązania, w którym ewidencja gruntów i budynków stanowiłaby jedyną podstawę wymiaru podatków nawet wówczas, gdy wymieniony w ustawie podatkowej obiekt w ewidencji tej nie mógł zostać oznaczony symbolem "dr".

Z art. 217 Konstytucji RP wynika jednoznacznie, że to aktem rangi ustawowej powinny być objęte wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w tym przedmiot opodatkowania. Wskazane unormowanie ustawy zasadniczej należy postrzegać w ten sposób, że powstanie obowiązku podatkowego, w sytuacji zaistnienia określonego zdarzenia faktycznego, musi wynikać z konkretnego pozytywnego przepisu ustawy podatkowej. Ta sama reguła dotyczy również ulg podatkowych oraz wyłączeń z opodatkowania, w tym np. określonych kategorii przedmiotowych, które co do zasady podatkiem są objęte. Z tych też względów należy uznać, że moc wiążącą ewidencji gruntów i budynków, wynikającą z użytego w art. 21 ust. 1 p.g.k. zwrotu: "Podstawę (...) wymiaru podatków (...) stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków", można odnieść jedynie do tych elementów przedmiotowych, które zostały wskazane w ustawie podatkowej (jako podlegające opodatkowaniu bądź nie), a jednocześnie mogą zostać ujawnione w ewidencji gruntów i budynków, z uwzględnieniem oznaczenia stosownym symbolem zgodnie z regulacjami prawnymi normującymi jej prowadzenie.

O ile więc ewidencja gruntów i budynków stanowi rejestr publiczny, wiążący co do zasady organy podatkowe, a także sądy w zakresie danych w niej formalnie ujawnionych, m.in. przy wymiarze podatków i świadczeń, oznaczaniu nieruchomości w księgach wieczystych, to jednak w analizowanym stanie prawnym, w odniesieniu do "pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu", nie może mieć mocy absolutnej. Jeżeli zatem w ewidencji geodezyjnej nieruchomości zostały zawarte dane co do klasyfikacji gruntów, zgodne z przepisami regulującymi prowadzenie takiej ewidencji, lecz nieprzewidującymi możliwości objęcia dróg wewnętrznych symbolem "dr", o zastosowaniu art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r.) będzie decydować stan faktyczny nieruchomości, do ustalenia którego jest zobligowany organ podatkowy (art. 122 Ordynacji podatkowej) z zastosowaniem dopuszczalnych instrumentów procesowych (art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej).

Należy zwrócić uwagę, że ewidencja gruntów nie może również przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie, zgodnie z rękojmą wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy w pierwszej kolejności uwzględniać wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkowania wieczystego). Rękojmia ta natomiast jest wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi.

W konsekwencji uzasadniona jest teza, że zasada związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, uregulowana w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 100, poz. 1086 ze zm.), nie miała decydującego znaczenia dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., budowli dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o którym mowa w wymienionym przepisie, w przypadku braku w tej ewidencji odpowiedniego oznaczenia symbolem "dr".

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a., podjął uchwałę jak w sentencji.

**2013-10-31 • MF • Dz.Urz.MF.2013.38 • CIT art. 17**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD6/033/139/MNX/13/RD-106351 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 31 października 2013 r.**

**w zakresie kwalifikowania niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przedstawiam wyjaśnienia w zakresie kwalifikowania niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych na gruncie art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) i stosowania do niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r.

Obowiązująca do dnia 30 czerwca 2011 r. ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.) dzieliła zakłady opieki zdrowotnej na publiczne i niepubliczne, w oparciu o kryterium podmiotu, który taki zakład tworzył. Zgodnie z art. 8 ust. 3 tej ustawy niepublicznym zakładem opieki zdrowotnej był zakład opieki zdrowotnej utworzony przez: kościół lub związek wyznaniowy, pracodawcę, fundację, związek zawodowy, samorząd zawodowy lub stowarzyszenie, inną krajową albo zagraniczną osobę prawną lub osobę fizyczną, spółkę niemającą osobowości prawnej.

Z przepisów o zakładach opieki zdrowotnej wynikało, iż niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako wyodrębniony organizacyjnie zespół osób i środków majątkowych, był utworzony i utrzymywany w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia (art. 1 ust. 1). Zakład opieki zdrowotnej mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej (art. 2 ust. 2).

Pod rządami ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej zagadnieniem spornym była kwestia posiadania przez niepubliczny zakład opieki zdrowotnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, odrębnego od jednostki go tworzącej, a w konsekwencji dopuszczalności korzystania przez niepubliczny zakład opieki zdrowotnej ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organy podatkowe stały na stanowisku, że będący częścią innej jednostki (np. spółki kapitałowej) niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, nie jest odrębnym od osoby założyciela podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych - jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Zatem w konsekwencji, w ocenie tych organów, takim niepublicznym zakładom opieki zdrowotnej nie przysługiwało zwolnienie przedmiotowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko powyższe nie znalazło akceptacji w orzecznictwie sądów administracyjnych. Mianowicie w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego m.in. z dnia: 8 października 2008 r., II FSK 978/07; 13 października 2011 r., II FSK 682/10; 5 kwietnia 2012 r., II FSK 1828/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1937/10; 27 sierpnia 2013 r., II FSK 2501/11 na bazie analizy przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej stwierdzono, że niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jest jednostką odrębną w stosunku do tworzącego go i utrzymującego podmiotu. A zatem, niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz majątek jest jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej mogą korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przy spełnieniu pozostałych warunków określonych w tej ustawie.

W związku z tym, iż stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne ma charakter ukształtowanej linii orzeczniczej powinno być ono uwzględniane w toku rozpatrywania spraw z zakresu podatku dochodowego. Należy zatem przyjąć, iż w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mógł korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

2013-10-21 • NSA • I FPS 5/13 • VAT: art. 42



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 21 października 2013 r.

I FPS 5/13

Skład orzekający Przewodniczący: Prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Marek Kołaczek (sprawozdawca), Sylwester Marciniak, Artur Mudrecki, Danuta Oleś, Barbara Wasilewska (współsprawozdawca), Janusz Zubrzycki.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej S.-G. G. Polska Sp. z o.o. w D.G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 września 2011 r. w sprawie ze skargi S.-G. G. Polska Sp. z o.o. w D.G. na interpretację indywidualną Ministra Finansów (organu upoważnionego: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach) w przedmiocie podatku od towarów i usług, po rozpoznaniu z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Lucjana Nowakowskiego na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 7 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 18/12 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.):

"Czy w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) podatnik podatku od towarów i usług, który dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, obowiązany jest jedynie do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i informacji podsumowującej, czy też ma on obowiązek rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej?"

podjął następującą uchwałę:

**W świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 7 marca 2013 r., I FSK 18/12, Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów tego Sądu zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, obowiązany jest jedynie do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i informacji podsumowującej, czy też ma on obowiązek rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej?"

Zagadnienie to wyłoniło się w toku rozpoznawania skargi kasacyjnej S.-G.G. Polska Sp. z o.o. z siedzibą w D.G. wniesionej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 23 września 2011 r., III SA/GI 2658/10, oddalającego skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Sąd I instancji podał, że wnioskiem z 18 czerwca 2009 r. S.-G.G. Polska Sp. z o.o. z siedzibą w D.G. zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej art. 42 ust. 1, 3, 11, 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: "ustawa o VAT").

Prezentując własne stanowisko w sprawie, Spółka stwierdziła, że dla zastosowania do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawki podatku w wysokości 0% wystarczy posiadanie kopii faktury, specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku oraz dodatkowo w określonych sytuacjach potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru przesłanego do spółki w formie wiadomości e-mail albo faksu lub potwierdzenia zapłaty za towary będące przedmiotem dostawy.

Zdaniem Spółki, w przypadku nieposiadania przez nią wszystkich dokumentów, z których wynika, że towary dostarczono do nabywcy, aż do momentu ich zgromadzenia spółka nie jest zobowiązana do rozpoznawania podatku należnego, wypełniając jedynie określone obowiązki ewidencyjne.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 10 września 2009 r. uznał stanowisko strony za nieprawidłowe.

Zdaniem organu podatnik ma prawo wykazać - w deklaracji za dany okres i ewidencjach - daną transakcję jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) objętą stawką 0%, o ile otrzymała stosowne dokumenty potwierdzające, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Jeśli podatnik nie otrzyma stosownych dokumentów przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykonana WDT, wówczas ta dostawa wykazywana jest w deklaracji jako dostawa krajowa, opodatkowana według stawek właściwych dla danego towaru, będącego jej przedmiotem.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach Spółka wniosła o uchylenie interpretacji indywidualnej i zarzuciła naruszenie w niej:

- art. 42 ust. 12 i 13 ustawy o VAT w związku z art. 42 ust. 1 tej ustawy;

- art. 14e § 1 oraz art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

W odpowiedzi na skargę organ podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko.

Rozpoznając sprawę, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uznał skargę za niezasadną.

Sąd przypomniał, że z przedstawionego przez podatnika zaistniałego stanu faktycznego wynika, iż nie był w posiadaniu dokumentów, o których mowa w art. 42 ustawy o VAT, niezbędnych do zastosowania do WDT stawki podatku w wysokości 0%, prezentując przy tym stanowisko, że nie posiadając tych dokumentów może zastosować stawkę 0%.

Dalej Sąd zauważył, że spółka zajęła stanowisko, iż w przypadkach transakcji sprzed 30 listopada 2008 r., w których nie posiadała wszystkich dokumentów, z jakich wynika, że towary dostarczono do nabywcy, aż do momentu ich zgromadzenia nie jest ona zobowiązana do rozpoznawania podatku należnego, wypełniając jedynie określone obowiązki ewidencyjne. Tymczasem, zgodnie z art. 42 ust. 12 pkt 2 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym do 1 grudnia 2008 r., jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie został spełniony przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za okres miesięczny, a ten miesięczny okres jest pierwszym lub drugim w kwartale - podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres miesięczny, lecz za okres miesięczny, za który w terminie złożenia deklaracji podatkowej za ten okres posiada dowody, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie później jednak niż za ostatni w kwartale okres miesięczny; w przypadku nieotrzymania tych dowodów przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za ostatni w kwartale okres miesięczny, dostawę tę wykazuje się za ten ostatni okres miesięczny ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju.

W dalszej części uzasadnienia wyroku WSA powołał uchwałę NSA z 11 października 2010 r., I FPS 1/10 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), stosownie do której w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT do zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczające jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jeśli łącznie potwierdzają fakt wywieżenia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Jeśli podatnik nie posiada w swojej dokumentacji, przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za okres miesięczny, dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, obowiązany jest postąpić według wskazań zawartych w art. 42 ust. 12 ustawy o VAT, wykazując tę dostawę w ewidencji.

WSA podkreślił, że w opisaney sytuacji tak wykazana dostawa krajowa będzie mogła zostać wykazana jako wewnątrzwspólnotowa w trybie określonym w art. 42 ust. 12a ustawy o VAT, kiedy w późniejszym czasie podatnik otrzyma dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1.

Reasumując, Sąd przyjął, iż stanowisko spółki, że kiedy nie posiada wszystkich dokumentów, z których wynika, że towary dostarczono do nabywcy, obowiązana jest jedynie do wypełnienia obowiązków ewidencyjnych, nie ma uzasadnienia normatywnego.

Powyższe orzeczenie zostało w całości zaskarżone skargą kasacyjną Spółki, która zarzuciła mu na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.):

A. Naruszenie art. 42 ust. 12 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.) w związku z art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, przez błędną wykładnię, w szczególności uznanie, że powyższe przepisy (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.), w warstwie językowej, w braku formalnego potwierdzenia wywozu towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, każdorazowo - a więc również gdy towary zostały faktycznie wywiezione z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, powodują opodatkowanie transakcji podatkiem należnym obliczonym według stawek właściwych dla dostaw krajowych;

B. Naruszenie art. 42 ust. 12 ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 7 i 9 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.) przez niezastosowanie wykładni systemowej, w szczególności wskutek pominięcia w rozważaniach wniosków z niej wynikających;

C. Naruszenie art. 42 ust. 12 i art. 42 ust. 13 w związku z art. 42 ust. 1 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.) przez błędną wykładnię, w szczególności wadliwe odtworzenie celu regulacji podatkowej i przypisanie jej funkcji innych niż rzeczywiste;

D. Naruszenie art. 42 ust. 1 pkt 2, art. 42 ust. 12 i art. 42 ust. 13 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 30 listopada 2008 r.) w związku z art. 138 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 ze zm., dalej: "dyrektywa 2006/112/WE") oraz w związku z art. 220 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE) (Dz.U. z 2004 r. Nr 90 poz. 864/2) przez błędną wykładnię, w szczególności pominięcie w procesie wykładni powyższych przepisów ustawy o VAT, art. 138 dyrektywy i interpretujących ten przepis wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu.

W związku z powyższym Spółka wniosła o uchylenie wyroku w całości i rozstrzygnięcie sprawy na podstawie art. 188 P.p.s.a. co do istoty oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik organu wniosł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargę kasacyjną, uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, dotyczące tego, czy w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, obowiązany jest jedynie do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i informacji podsumowującej, czy też ma on obowiązek rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej.

Pojawienie się powyższego problemu spowodowało przedstawienie do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego.

Uzasadniając swój wniosek, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał dwa możliwe, różne pojmowania wymienionych przepisów prawa.

Pierwszy z możliwych poglądów (prezentowany w sprawie przez skarżącą Spółkę) zakłada, że nie można obowiązku ujęcia takich dostaw również w deklaracji podatkowej wywodzić z obowiązujących przepisów podatkowych; art. 42 ust. 12 ustawy o VAT nakazuje podatnikom wykazać WDT w ewidencji z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, nie wprowadza jednak przy tym obowiązku rozpoznania w związku z tą transakcją podatku należnego właściwego dla "dostawy tego towaru na terytorium kraju" i wykazania takiej dostawy w deklaracji VAT-7, jako dostawy krajowej opodatkowanej krajową stawką VAT.

Artykuł 42 ust. 1 ustawy o VAT wiąże stawkę 0% w WDT z wypełnieniem przez podatnika warunku materialnego (tj. dokonaniem przezeń dostawy towaru na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym państwie członkowskim) i formalnego (tj. posiadania przez podatnika dowodu wywozu towarów z terytorium kraju i ich dostarczenia nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego). Niewypełnienie warunku materialnego per se wywołuje skutek uznania transakcji za krajową i jej opodatkowanie według zasad (stawek) krajowych. Z kolei konsekwencje braku potwierdzenia wywozu określa art. 42 ust. 12 ustawy o VAT. Zgodnie z omawianym poglądem w takiej sytuacji na podatniku ciąży jedynie obowiązek wykazania dostawy w ewidencji VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, jako dostawy krajowej z właściwą dla niej stawką VAT. Przepisy nie nakazują natomiast uwzględniać takiej transakcji w deklaracji podatkowej ani płacić związanego z nią podatku należnego.

Zasady językowej interpretacji przepisów prawnych nakazują nadawać odrębne znaczenie dla różnie brzmiących słów; w ustawie o VAT tymczasem pojęcia ewidencji, deklaracji podatkowej oraz podatku należnego funkcjonują równolegle, a ustawodawca rozróżnia je, nadając im odrębne znaczenie.

Istotne znaczenie dla powstałego problemu ma wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2009 r., I FSK 1500/08 (publ.: CBOSA). Zgodnie z jego tezą przepisy art. 42 ust. 1 pkt 2, ust. 12 i 13 ustawy o VAT nie dają podstawy do podatkowego traktowania, do czasu otrzymania stosownych dowodów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeśli nastąpiło charakteryzujące ją przemieszczenie towarów do innego kraju UE w sposób taki sam jak dostawa krajowa oraz określenie zasad powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego tak jak w przypadku dostawy krajowej.

Uzasadniając powyższe orzeczenie, NSA argumentował, że przepisy art. 42 ust. 1 pkt 2, ust. 12 i 13 zawierają jeden z warunków zastosowania stawki 0% do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, dotycząy udokumentowania wywozu z kraju towarów będących przedmiotem tej dostawy i dostarczenia ich na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (art. 42 ust. 1 pkt 2), a także regulują sytuację, gdy ten warunek nie został spełniony przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres (art. 42 ust. 12); określają też przypadki, gdy następnie podatnik otrzyma dowody dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (art. 42 ust. 13). Z przepisów tych nie wynika natomiast, aby w przypadku, gdy podatnik, który dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy, a nie posiada jeszcze dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2, wymienionych w ust. 3 z zastrzeżeniem ust. 4 i 5 tego artykułu, wystąpił obowiązek zastosowania do tej wewnątrzwspólnotowej dostawy stawek krajowych właściwych dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.

Podobne stanowisko wyrażone zostało w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 września 2007 r., III SA/Wa 1210/07 (publ.: CBOSA), w którym stwierdzono, że "w razie gdy warunek posiadania dowodów nie został spełniony przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres, art. 42 ust. 12 nakazuje wykazać daną dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, jako dostawę krajową. Przepis ten nakłada zatem na podatnika pewien obowiązek ewidencyjny, który nie jest związany bezpośrednio z rozliczeniem podatku, jaki byłby należny, gdyby była to dostawa krajowa".

W powyższym wyroku WSA stwierdził, "że co prawda w art. 42 ust. 13 jest mowa o możliwości korekty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeśli podatnik ostatecznie zbierze wymagane prawem dokumenty, ale nie ma de facto przepisu, który jednoznacznie stanowiłby, że podatnik ma obowiązek wykazać w deklaracji za dany okres podatek należny ze względu na uznanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów za dostawę krajową".

Wyżej wymienione orzeczenia stanowią podstawę pierwszego z omawianych poglądów. Na jego poparcie powołuje się też wykładnię systemową, wskazującą, że na gruncie ustawy o VAT wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów rządzi się innymi prawami niż np. eksport. Podatnik deklaruje WDT niepotwierdzoną w sposób opisany w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy jako dostawę na terytorium kraju, z zastosowaniem krajowej stawki VAT, natomiast nie wykazuje tego podatku w deklaracji VAT-7 i nie ma obowiązku zapłaty, tak jak to ma miejsce w przypadku eksportu - art. 42 bowiem nie zawiera normy analogicznej do zawartej w art. 41 ust. 7 i ust. 9 ustawy o VAT.

Wykładnia celowościowa przepisów polskiej ustawy o VAT, zgodnie z tym rozumieniem przepisów, zdaje się wskazywać na to, że przyjęcie odmiennego stanowiska spowoduje naruszenie neutralności podatkowej oraz podstawowych rozwiązań, jakie w zakresie WDT wprowadza do europejskiego porządku prawnego dyrektywa 2006/112. Odmienne stanowisko stałoby również w opozycji do orzecznictwa ETS (C-409/04 Teleos plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise oraz C-



Natomiast pogląd przeciwny (z którym pokrywa się argumentacja Ministra Finansów oraz Sądu I instancji) zakłada, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów niepotwierdzona dokumentami z art. 42 ustawy o VAT powinna zostać wykazana w deklaracji VAT-7 jako dostawa krajowa i opodatkowana stawką VAT właściwą dla takiej dostawy.

Również na poparcie tej tezy podnoszone są argumenty odnoszące się do wykładni celowościowej analizowanych przepisów; funkcją omawianych przepisów prawa bowiem jest zabezpieczenie budżetu oraz ochrona niezakłóconej konkurencji, które to wartości byłyby naruszone poprzez wykazanie wewnątrzwspólnotowych dostaw, w istocie niemających w ogóle miejsca czy też dokonywanych jako krajowe. Ponadto wykładnia systemowa przepisów ustawy o VAT nie może opierać się jedynie na przepisie art. 41 dotyczącym warunków zastosowania stawki podatku VAT 0% w eksporcie towarów.

Na gruncie tego stanowiska akcentuje się wagę obowiązku odpowiedniego utrwalania wszelkich danych mających znaczenie dla wymiaru podatku od towarów i usług. Utrwalanie tych danych następuje właśnie w ramach ewidencji prowadzonych przez podatników.

Niewątpliwie ewidencja podatkowa jest zbiorem informacji służących prawidłowemu sporządzeniu deklaracji. Co prawda ustawodawca nie wyraził tego wprost, ale gdy mowa o tym, że dane informacje powinny być wpisane do ewidencji, to z pewnością powinny być też zadeklarowane.

Biorąc pod uwagę wykładnię systemową i brzmienie przepisów art. 20 ust. 1 i art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, wykazanie WDT jest obowiązkowe nie tylko w ewidencji, lecz również w deklaracji, gdyż stosowanie stawki VAT 0% w przypadku WDT jest uzależnione od faktycznego dokonania dostawy do nabywcy oraz posiadania potwierdzających ten fakt dokumentów.

Według tego poglądu wątpliwości budzi odwoływanie się w ramach wykładni systemowej do przepisów w zakresie eksportu w celu poparcia stanowiska o istnieniu jedynie obowiązku ewidencyjnego. Na gruncie bowiem eksportu i WDT mamy do czynienia ze zgoła innymi sposobami korygowania podatku, dlatego przepisy te zostały odmiennie zrehabilitowane. Ponadto dotyczący eksportu przepis art. 41 ust. 7 ustawy o VAT również posługuje się pojęciem wykazania dostawy "w ewidencji", a nie w deklaracji i gdyby przyjąć przeciwną interpretację za prawidłową, należałoby stwierdzić, że eksport nigdy nie powinien być wykazywany w deklaracji podatkowej, skoro nie wynika to wprost z przepisu.

Prokurator Generalny w piśmie z 26 września 2013 r., nr (...) wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą, w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, obowiązany jest do wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji oraz do rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej w okresach rozliczeniowych, o których mowa w art. 42 ust. 12 wskazanej wyżej ustawy.

Oceniając treść art. 42 ustawy o VAT z punktu widzenia techniki legislacyjnej Prokurator Generalny stwierdził, że kompleksowo, syntetycznie, a jednocześnie szczegółowo przepis ten reguluje problematykę opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów według stawki podatku 0%, a z formalnego punktu widzenia jego redakcja nie budzi zastrzeżeń. Wykładnia językowa omawianego przepisu prowadzi do jednoznacznej konkluzji: aby wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów mogła podlegać opodatkowaniu według stawki podatku 0%, muszą się ziścić kumulatywnie przesłanki opisane w ust. 1 art. 42 ustawy o VAT.

Do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło też pismo z 3 października 2013 r., nr (...), w którym upoważniony przez Ministra Finansów organ - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach - poparł argumentację Prokuratora Generalnego zawartą w powołanym wyżej piśmie oraz wniósł o podjęcie uchwały o treści zbliżonej do tej, którą zaproponował Prokurator Generalny.

Z kolei Spółka w piśmie z 17 października 2013 r. wniosła o podjęcie uchwały, że w świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, ma jedynie obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i w informacji podsumowującej.

#### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Mimo że skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wskazał wprost na rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, to, mając na uwadze argumenty podniesione w powyższym postanowieniu, należy podzielić stanowisko, że w rozpatrywanej sprawie wyłoniło się zagadnienie budzące poważne wątpliwości interpretacyjne, które wymaga zastosowania art. 187 § 1 P.p.s.a. Niewątpliwie przesądzenie w składzie rozszerzonym kwestii zawartej w przedstawionym zagadnieniu będzie miało istotne znaczenie dla praktyki rozliczeń podatku od towarów i usług, w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Przed przystąpieniem do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia konieczne jest wskazanie ram prawnych.

I. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

"Art. 5. 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej »podatkiem«, podlegają:

(...)

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

(...)

Art. 13. 1. Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.



2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

(...)

Art. 42. 1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0 %, pod warunkiem, że:

- 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, i podał ten numer oraz swój numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, na fakturze stwierdzającej dostawę towarów;
- 2) podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, o którym mowa w art. 99, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

(...)

3. Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),

2) kopia faktury,

3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku

4) (uchylony)

- z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.

4. W przypadku wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez jego nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy, podatnik oprócz dokumentów, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 3, powinien posiadać dokument zawierający co najmniej:

1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;

2) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy;

3) określenie towarów i ich ilości;

4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu - w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

(...)

11. W przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3-5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty, wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności:

1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;

2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;

3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny - dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;

4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju."

Do dnia 30 listopada 2008 r. przepisy art. 42 ust. 12 i ust. 13 stanowiły:

"12. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie został spełniony przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres, podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, jako dostawę na terytorium kraju.

13. Otrzymanie przez podatnika dowodu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w terminie późniejszym niż określony w ust. 12 upoważnia podatnika do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1, w której wykazał dostawę towarów."

Od dnia 1 grudnia 2008 r. przepisom art. 42 ust. 12, ust. 12a i ust. 13 nadano brzmienie:

"12. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie został spełniony przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za:

1) okres kwartalny albo okres miesięczny, jeżeli ten miesięczny okres jest ostatnim w kwartale - podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za ten okres; podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za następny okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie posiada dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2 ;

2) okres miesięczny, jeżeli ten miesięczny okres jest pierwszym lub drugim w kwartale - podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres miesięczny, lecz za okres miesięczny, za który w terminie do złożenia deklaracji podatkowej za ten okres posiada dowody, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie później jednak niż za ostatni w kwartale okres miesięczny; w przypadku nieotrzymania tych dowodów przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ostatni w kwartale okres miesięczny dostawę tę wykazuje się za ten ostatni okres miesięczny ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju.

12a. W przypadkach, o których mowa w ust. 12, otrzymanie dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, upoważnia podatnika do wykazania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ze stawką 0% w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została dokonana, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1.

13. Otrzymanie przez podatnika dowodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w terminie późniejszym niż termin do złożenia deklaracji podatkowej za ostatni w kwartale okres miesięczny, o którym mowa w art. 12 pkt 2, upoważnia podatnika do wykazania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ze stawką 0% za ten ostatni w kwartale okres miesięczny i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1."

II. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE.L.2006.347.1):

"Art. 131. Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2-9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

(...)

Art. 138. 1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

(...)

Art. 273. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3."

Przystępując do rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego, stwierdzić należy, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów stanowi jedną z czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, o czym stanowi art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT. Czynność ta polega na wywozie towarów z terytorium kraju (Polski), w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT, czyli dostawy towarów, na terytorium innego państwa członkowskiego, przy spełnieniu określonych w ustawie warunków. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, przy spełnieniu określonych w ustawie przesłanek, podlega opodatkowaniu według stawki 0% (tzw. wspólnotowe zwolnienie z prawem do odliczenia). Wprowadzenie mechanizmu transakcji wewnątrzwspólnotowej powoduje, że niemal każda tego rodzaju transakcja opodatkowana jest w państwie, w którym następuje konsumpcja towarów (państwo przeznaczenia). Z kolei objęcie czynności wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stawką 0% powoduje, że faktycznie nie jest ona opodatkowana w państwie dostawcy (faktycznie bowiem nie została tutaj wykonana), lecz dostawca zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupami towarów i usług dotyczących tej właśnie dostawy.

Dla udokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zasadnicze znaczenie mają dokumenty wymienione w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, stanowiące dowody tego, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Dowodami tymi są: dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi); kopia faktury; specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku. Ponadto w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT wskazano

dodatkowe dokumenty, za pomocą których podatnik ma możliwość wykazania, że towary zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy w innym państwie członkowskim.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, rozpoznając niniejszą sprawę, odwołał się do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 października 2010 r., I FPS 1/10 (publ. ONSAiWSA 2011, nr 1, poz. 4), zgodnie z którą, w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT, dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczające jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), jeżeli łącznie potwierdzają fakt wywieżenia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

W powołanej uchwale NSA opowiedział się za otwartym katalogiem dowodów, którymi można udowodnić, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Przy tym NSA nie zajmował się analizą sytuacji, gdy podatnik przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres nie posiada dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego.

Tymczasem będący przedmiotem analizy w niniejszej sprawie przepis art. 42 ust. 12 ustawy o VAT przewiduje, że gdy podatnik nie może udowodnić, iż towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, to powinien dostawę tę wykazać w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

Z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że podatnicy, z wyjątkiem wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 oraz zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą: kwoty określone w art. 90, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, a w przypadkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, 134, 138 - dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Z kolei w myśl art. 99 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10 i art. 133.

Ponadto na podstawie art. 100 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów i wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów, za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu:

- 1) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów - w przypadku informacji podsumowujących dotyczących wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów;
- 2) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów - w przypadku informacji podsumowujących dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.

Należy mieć na względzie, że podatek od towarów i usług oparty jest na zasadzie samoobliczenia, co następuje przez wypełnienie i złożenie deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy. W związku z takim modelem powstawania zobowiązań podatkowych podatek VAT szczególnej wagi nabiera nałożony na podatnika VAT obowiązek ewidencyjny, polegający na odpowiednim utrwalaniu wszelkich danych mających znaczenie dla wymiaru podatku.

Odczytując łącznie art. 109 ust. 3 i art. 99 ust. 1 ustawy o VAT, stwierdzić należy, że prowadzona przez podatnika ewidencja stanowi materiał wyjściowy do sporządzenia deklaracji podatkowej VAT. Nie dysponując stosownymi danymi, utrwalanymi w czytelny sposób w prowadzonej w tym celu ewidencji, podatnik bowiem nie mógłby prawidłowo wypełnić deklaracji VAT.

Istotne jest przy tym, że wspomniane wyżej obowiązki nałożone na podatnika mają swoje źródło bezpośrednio w treści art. 109 ust. 3 i art. 99 ust. 1 ustawy o VAT, a art. 42 ust. 12 tej ustawy jedynie odwołuje się do tych obowiązków.

Interpretując zatem treść art. 42 ust. 12 ustawy o VAT przez pryzmat powyższych regulacji, stwierdzić należy, że w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ustawodawca nie zwolnił podatnika z obowiązku wykazania dostawy w ewidencji, a w konsekwencji w deklaracji podatkowej, lecz jedynie umożliwił mu wykazanie tej dostawy w innym, późniejszym okresie rozliczeniowym.

W przypadku braku wymaganych dokumentów - gdy nawet z zastosowaniem zasad wynikających z uchwały siedmiu sędziów NSA z 11 października 2010 r., I FPS 1/10 brak jest dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego - podatnik jest obowiązany do wykazania tej dostawy w ewidencji za następny okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, a w konsekwencji jest również zobligowany do rozpoznania kwoty podatku należnego według stawek krajowych i wykazania tej kwoty w deklaracji podatkowej za ten okres.

To podatnik, który dostarczył towar do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, musi ocenić, czy jest w posiadaniu dowodów świadczących o tym, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju, w związku z tym, czy jest uprawniony do zastosowania stawki 0%, czy też musi wykazać tę dostawę w ewidencji ze stawką krajową. Wykazanie dostawy w ewidencji jest wykazaniem danych niezbędnych do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania i określenia wysokości podatku należnego. Skoro pomiędzy ewidencją z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT istnieje ściśle powiązanie z art. 42 ust. 12 tej ustawy, to ustawodawca nie pozostawił w tym zakresie wyboru i podatnik ma obowiązek przenieść dane uwidocznione w ewidencji do deklaracji podatkowej.

Należy jedynie zauważyć, że w przepisach obowiązujących od 1 grudnia 2008 r. złagodzone rygory związane z otrzymaniem dokumentów potwierdzających dokonanie wewnątrzwspólnotowej dostawy. Przed tą datą bowiem podatnik musiał otrzymać stosowne dokumenty do czasu złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów została dokonana. Z dniem 1 grudnia 2008 r. przyjęto możliwość rozliczenia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w ramach rozliczenia za jeden z miesięcy kwartału kalendarzowego (jeśli podatnik rozlicza się miesięcznie) bądź w ramach kwartału (jeśli podatnik rozlicza się kwartalnie). Zasady te miały zastosowanie w okresie od dnia 1 grudnia 2008 r. do dnia 31 grudnia 2009 r., gdyż ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504) po raz kolejny zmieniono brzmienie art. 42 ust. 12 ustawy o VAT oraz uchylono art. 42 ust. 13 tej ustawy.

W świetle powyższej oceny nie można podzielić poglądu wyrażonego w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2009 r., I FSK 1500/08, że przepisy art. 42 ust. 1 pkt 2, ust. 12 i 13 ustawy o VAT nie dają podstawy do podatkowego traktowania, do czasu otrzymania stosownych dowodów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeśli nastąpiło charakteryzujące ją przemieszczenie towarów do innego kraju UE w taki sam sposób jak w dostawie krajowej i określenie zasad powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego tak jak w przypadku dostawy krajowej.

Tak samo należy ocenić wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 września 2007 r., III SA/Wa 1210/07, w którym stwierdzono, że gdy warunek posiadania dowodów nie został spełniony przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres, art. 42 ust. 12 nakazuje wykazać daną dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, jako dostawę krajową. Przepis ten zatem nakłada na podatnika pewien obowiązek ewidencyjny, który nie jest związany bezpośrednio z rozliczeniem podatku, jaki byłby należny, gdyby była to dostawa krajowa.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny wydający niniejszą uchwałę pragnie podzielić stanowisko wyrażone w wyroku z 5 kwietnia 2011 r., I FSK 640/10 (publ.: CBOSA), gdzie Naczelny Sąd Administracyjny zaakceptował pogląd, że w sytuacji gdy dostawie towarów nie towarzyszy od razu jego wywóz za granicę w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu, prawidłowo podatnik - nie dysponując stosownymi dokumentami wywozu - rozpoznaje u siebie dostawę krajową. Dalej NSA stwierdził, że w art. 42 ust. 12a ustawy o VAT wskazano okoliczności, w jakich wykazaną sprzedaż krajową koryguje się w momencie otrzymania dowodów, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, i opodatkowuje stawką 0%. Przepisy te nie określają czasu, w jakim można dokonać takiej korekty (określają natomiast, że korekty należy dokonać za okres rozliczeniowy, w którym dostawa ta została dokonana).

Dodatkowo należy podnieść, że analizowane przepisy polskiej ustawy o VAT dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stanowią implementację przepisów wspólnotowych. Przy tym dyrektywa 112 nie określa wprost warunków zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług (w Polsce stawka 0%), lecz jedynie w art. 138 na państwa członkowskie nakłada obowiązek zwolnienia od VAT dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Jednocześnie w art. 131 i 273 dyrektywy 112 określono, że państwa członkowskie są uprawnione do wprowadzenia warunków formalnych pozwalających na stwierdzenie, że w danym przypadku doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, podlegającej zwolnieniu (stawce 0%), przy czym w przepisach tych wskazano, że celem wprowadzonych warunków formalnych ma być zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć, a także zapobieganie oszustwom podatkowym - pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Z powołanych przepisów dyrektywy 112 wynika więc, że zakres warunków formalnych, jakie mogą zostać wprowadzone przez państwa członkowskie dla zastosowania przez podatników zwolnienia (ewentualnie stawki 0%) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, może zostać ustalony swobodnie na tyle, na ile nie jest ograniczony celami sprecyzowanymi w tych przepisach dyrektywy.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione powyżej rozumienie art. 42 ust. 12, 12a i 13 ustawy o VAT (odpowiednio art. 42 ust. 12 i 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r.) zgodne jest z prawem wspólnotowym, a jednocześnie uwzględnia wnioski płynące z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w tym w powoływanych przez skarżącą Spółkę wyrokach z 27 września 2007 r.: w sprawie C-409/04 Teleos plc (publ. ECR 2007/8-I-7797) i w sprawie C-146/05 Albert Collée (publ. ECR 2007/8-I-7861).

W pierwszym z powołanych wyroków TSUE uznał, że art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a/ akapit pierwszy szóstej dyrektywy, ze względu na określenie "wysłane", użyte w obu tych przepisach, należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy. Trybunał podkreślił przy tym, że powyższe przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku od wartości dodanej.

Z kolei w orzeczeniu w sprawie C-146/05 Albert Collée Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zajmował się zagadnieniem neutralności tego podatku w aspekcie wymagań formalnych państw członkowskich co do stosowania zwolnienia od podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. W wyroku tym Trybunał odpowiedział twierdząco na pytanie sądu krajowego, czy art. 28c część A lit. a/ akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od tego podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście została dokonana, jedynie na tej podstawie, iż we właściwym czasie nie

został przedstawiony dowód dokonania tej dostawy. Trybunał wskazał, że zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej w państwie członkowskim rozpoczęcia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, której odpowiada nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu, pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania, a przez to naruszenia zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system tego podatku. Odnosząc się bezpośrednio do wymagań formalnych, jakie mają spełniać podatnicy, aby uzyskać prawo do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, Trybunał stwierdził, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy bezpośrednio kwestii dowodów, jakie podatnicy muszą przedstawić w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT. Trybunał stwierdził, "że przepis krajowy, który w istocie uzależnia prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymagań merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku (...)". Jeżeli zatem fakt dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku od wartości dodanej zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne warunki formalne. Inaczej byłoby jedynie wówczas, gdyby naruszenie tych warunków formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych.

W obu powołanych wyrokach TSUE analizował przepisy szóstej dyrektywy, jednak tezy tam zawarte znajdują zastosowanie do przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która z dniem 1 stycznia 2007 r. zastąpiła szóstą dyrektywę.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia art. 42 ust. 12 ustawy o VAT - zgodnie z którą w przypadku, gdy podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, wówczas ma on obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej, przy stworzeniu podatnikowi możliwości dokonania korekty tego podatku w sytuacji określonej w art. 42 ust. 12a i 13 ustawy o VAT (odpowiednio art. 42 ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r.) - jest zgodna z tezami wyroków w sprawach C-409/04 Teleos plc i C-146/05 Albert Collée.

W zakończeniu Naczelny Sąd Administracyjny pragnie odnieść się do kwestii istotnej z punktu widzenia praktyki, a związanej ze sposobem określenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

Z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawę opodatkowania stanowi obrót, którym co do zasady jest kwota należna z tytułu dokonania dostawy lub świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku należnego od tych czynności.

W art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. z 2013 r., poz. 385) cenę określono jako wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Analizując treść powołanych przepisów należy podzielić pogląd wyrażony przez Naczelnego Sąd Administracyjny w wyroku z 10 października 2013 r., I FSK 1416/12 (publ.: CBOSA), zgodnie z którym w świetle tych przepisów, gdy z uwagi na brak wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy podatnik ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową, to w takiej sytuacji otrzymaną od zagranicznego kontrahenta należność trzeba uznać za cenę brutto - która zawiera już podatek VAT - wobec czego podatek należny z tytułu tej transakcji powinien być obliczony przy zastosowaniu metody "w stu".

W przypadku powstania prawa do dokonania korekty na podstawie art. 42 ust. 12a i 13 ustawy o VAT (odpowiednio art. 42 ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r.), podatnik według tej samej zasady powinien dokonać korekty podatku należnego.

Tylko gdyby podatnik wykazał, że umówiona cena jest ceną netto, wówczas podatek należałoby ustalić metodą "od stu" i według tej samej zasady dokonać późniejszej korekty podatku należnego.

Mając powyższe na uwadze, na postawione w powołanym na wstępie postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego pytanie należało udzielić następującej odpowiedzi:

W świetle obowiązujących do dnia 30 listopada 2008 r. przepisów art. 42 ust. 12 i ust 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) podatnik podatku od towarów i usług, który dokona wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, lecz nie posiada jeszcze wszystkich wymaganych dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, ma obowiązek wykazania dostawy towarów ze stawką krajową w ewidencji i wykazania kwoty podatku w deklaracji podatkowej.

**2013-08-08 • MF • Dz.Urz.MF.2013.27 • VAT art. 19**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3/033/2/323/AEW/13/RD82408 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 8 sierpnia 2013 r.**

**w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) Sp. z o.o.**

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 16 maja 2013 r. w sprawie C-169/12 TNT Express Worldwide (Poland) Sp. z o.o., dotyczącym interpretacji przepisu art. 66 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1), zwanej dalej "dyrektywą" w kontekście uregulowań ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT - działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), wyjaśniam, co następuje.

Zgodnie z ww. wyrokiem TSUE unormowanie prawa krajowego, stosownie do którego podatek od wartości dodanej w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usługi (art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT), nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty, pozostaje w sprzeczności z art. 66 dyrektywy.

Z uwagi na zakwestionowanie przez TSUE w świetle uregulowań unijnych poprawności przepisu art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT do podatnika należy wybór czy przy świadczeniu usług transportowych i spedycyjnych znajdzie zastosowanie dedykowany dla tych usług moment powstania obowiązku podatkowego określony ww. przepisem czy też:

- niebędąc obowiązany do wystawiania faktury - podatnik będzie rozpoznawał obowiązek podatkowy zgodnie z zasadą wskazaną w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, tj. z momentem wykonania usługi, lub
- będąc obowiązany do wystawiania faktury - podatnik będzie rozpoznawał obowiązek podatkowy zgodnie z zasadą wskazaną w art. 19 ust. 4 ustawy o VAT, tj. z chwilą wystawienia faktury, nie później niż w 7. dniu, licząc od dnia wykonania usługi.

Zastosowanie jednego z ww. momentów powstania obowiązku podatkowego (tj. wskazanego w art. 19 ust. 4 lub ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT) determinuje właściwy termin wystawienia faktury, stosownie do postanowień przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 oraz z 2012 r. poz. 1428).

Zatem w przypadku określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług transportowych i spedycyjnych, stosownie do przepisu art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a i b ustawy o VAT, faktury dokumentujące świadczenie usług transportowych i spedycyjnych powinny być wystawiane zgodnie z § 11 ust. 1 ww. rozporządzenia, tj. nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Natomiast w przypadku określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług transportowych i spedycyjnych stosownie do przepisu art. 19 ust. 4 ustawy o VAT faktury dokumentujące świadczenie usług transportowych powinny być wystawiane zgodnie z § 9 ust. 1 ww. rozporządzenia, tj. nie później niż 7. dnia od dnia wykonania usługi.

Jednocześnie należy wskazać, że z dniem 1 stycznia 2014 r. wchodzi w życie ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35), uchylająca m.in. art. 19 ustawy o VAT i wprowadzająca w dodanym art. 19a nowe zasady powstawania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. W konsekwencji, niniejsza interpretacja będzie miała zastosowanie wyłącznie do czynności wykonanych przed dniem 1 stycznia 2014 r.

**2013-07-18 • TK • SK 18/09 • PIT: art. 20**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 18 lipca 2013 r.**

**SK 18/09**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat - przewodniczący,

Marek Kotlinowski,

Teresa Liszcz,

Andrzej Rzepliński,

Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz - sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 18 lipca 2013 r., skargi konstytucyjnej Róży Kleibert o zbadanie zgodności:

1) art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176) z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy powołanej w punkcie 1, rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji,

3) art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy powołanej w punkcie 1 w związku z art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji,

orzeka:

**I**

**1. Art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r.:**

**a) nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**b) jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

**2. Art. 20 ust. 3 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

**3. Art. 68 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.**

**II**

Przepis wymieniony w części I punkcie 3 traci moc obowiązującą z upływem 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Decyzją z 9 grudnia 2004 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie ustalił Róży Kleibert podatek dochodowy od osób fizycznych za 1998 r. w wysokości 205.053,80 zł od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w kwocie 273.405,00 zł. Jak wynika z jej treści, rozważana decyzja została wydana na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 i art. 207 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.), a także art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.).

Organ podatkowy pierwszej instancji wyjaśnił, że ustalenie podlegających opodatkowaniu przychodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wymaga określenia zarówno wysokości wydatków poniesionych przez podatnika w roku podatkowym i wartości mienia zgromadzonego przezeń w tym roku, jak i wielkości mienia

zgromadzonego przez podatnika w roku podatkowym i w latach poprzednich, pochodzącego z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, gdyż tylko takie mienie może uzasadniać poczynione wydatki oraz zgromadzone mienie. Ciężar dowodu w odniesieniu do pierwszej kwestii obciąża organ podatkowy, natomiast w odniesieniu do drugiej - ze względu na charakter instytucji opodatkowania przychodów nieujawnionych - podatnika, który jako jedyny dysponuje pełną wiedzą na temat uzyskanych przychodów. Naczelnik wskazał zarazem, że Róża Kleibert dokonała w 1998 r. wydatków na łączną sumę 280.866,35 zł, przy czym środki służące ich sfinansowaniu - z wyjątkiem kwoty 7.461,60 zł - nie pochodziły ze źródeł ujawnionych. Organ podatkowy nie znalazł w szczególności podstaw do przyjęcia, że oszczędności zgromadzone na rachunkach bankowych na dzień 31 grudnia 1997 r., stanowiące równowartość kwoty 354.766,13 zł, zostały poczynione z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Wyjaśnienia podatkniczki, złożone w toku postępowania, zostały uznane za niepoparte odpowiednimi dowodami i niewiarygodne.

Odwołując się od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, Róża Kleibert zarzuciła organowi pierwszej instancji: naruszenie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przez nienależyte ustalenie podstawy opodatkowania, uchybienie art. 121 § 1 o.p. przez prowadzenie postępowania podatkowego w sposób niebudzący zaufania, naruszenie art. 122 o.p. przez niepodjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz uchybienie art. 187 o.p. przez niezebranie i nierozpatrzenie całego materiału dowodowego. Podatkniczka wskazała, że dostarczyła prowadzącym postępowanie podatkowe wszelkie możliwe dowody na poparcie swoich wyjaśnień, w tym również dowody odnoszące się do dochodów uzyskanych w latach 1976-1997, chociaż nie ciążyła na niej taka powinność, gdyż art. 86 o.p. nakazuje przechowywać dokumentację podatkową jedynie przez 5 lat, a zobowiązania podatkowe za okres sprzed 1998 r. uległy przedawnieniu. Oznaczało to, zdaniem Róży Kleibert, że w 2004 r. nie miała ona obowiązku dokumentowania źródeł pochodzenia oszczędności, zgromadzonych do końca 1997 r., które to oszczędności umożliwiły sfinansowanie wydatków poniesionych w 1998 r. Ponadto podatkniczka podniosła, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji stanowiącej podstawę zapadłego wobec niej rozstrzygnięcia wszedł w życie 1 stycznia 1998 r., a tym samym nie powinien być odnoszony do oszczędności poczynionych wcześniej.

Decyzją z 12 grudnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie, po zleceniu przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy uznał, że w świetle uzupełnionego materiału dowodowego należy przyjąć, iż Róża Kleibert nie uprawdopodobniła, by źródłem finansowania wydatków poczynionych w 1998 r. były środki pochodzące ze źródeł ujawnionych.

Powołując się na treść art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., Dyrektor wskazał, że jakkolwiek obowiązkiem organu podatkowego jest ustalenie wysokości poniesionych w danym roku przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego przezeń w tym roku mienia, to jednak na podatniku ciąży powinność uwiarygodnienia okoliczności, iż znajdują one pokrycie w przychodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie można jednocześnie - na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. - dzielić zasobów majątkowych, będących źródłem finansowania określonych wydatków, na nabyte przed i od 1 stycznia 1998 r., co oznacza, że również w odniesieniu do mienia zgromadzonego w latach poprzedzających rok, w którym dokonano takich wydatków, konieczne jest wykazanie przez podatnika, iż pochodzi ono z ujawnionych źródeł przychodów. Jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w wersji będącej podstawą rozstrzygnięcia wszedł w życie 1 stycznia 1998 r., to jednak ustawodawca nie wykluczył jego stosowania do mienia nabytego wcześniej, jeżeli mienie to ma stanowić pokrycie wydatków poczynionych od wskazanej daty. Organ drugiej instancji zauważył przy tym, że obowiązek uwiarygodnienia przez podatnika okoliczności, iż dane wydatki znajdują pokrycie w przychodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, zarówno wtedy, gdy przychody te zostały osiągnięte w roku poczynienia wydatków, jak i wtedy, gdy zostały osiągnięte w latach wcześniejszych, istniał także na gruncie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w poprzedniej wersji, obowiązującej do 31 grudnia 1997 r. Odnosząc się do zagadnienia przedawnienia w prawie podatkowym, Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie wyjaśnił, że kwestię tę w wypadku dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach reguluje art. 68 § 4 o.p. (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), zgodnie z którym zobowiązanie z tytułu opodatkowania omawianych dochodów nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja.

Od decyzji organu drugiej instancji Róża Kleibert wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zarzucając organowi odwoławczemu naruszenie prawa materialnego oraz przepisów postępowania podatkowego. Skarga ta została oddalona wyrokiem z 6 lipca 2006 r., sygn. akt I SA/Sz 85/06. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach następuje na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, świadczących o położeniu ekonomicznym podatnika. Organ podatkowy jest w świetle tego przepisu uprawniony do porównania wysokości wydatków, jakie podatnik poczynił w ciągu roku podatkowego, do wartości opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania zasobów finansowych, jakie zgromadził w tym roku oraz w latach wcześniejszych. W razie stwierdzenia nadwyżki wydatków nad stanowiącym ich pokrycie mieniem pochodzącym ze źródeł ujawnionych uzasadnione jest przyjęcie, że podatnik osiągnął przychody ze źródeł nieujawnionych. Nie ma przy tym znaczenia, czy uzyskał on wyższy niż zadeklarowany przychód z ujawnionych źródeł, czy też nie zgłosił źródeł swojego przychodu do opodatkowania, gdyż art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obejmuje obie te sytuacje. Zgodnie z ogólną regułą dowodową, jak stwierdził sąd, "każdy kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest fakty te udowodnić", a to znaczy, że - uwzględniając charakter przepisów u.p.d.o.f. znajdujących zastosowanie w sprawie - w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodu powinność wykazania pokrycia wydatków ciąży na podatniku. Taki wniosek należy wywieść z treści omawianej regulacji, zarówno w wersji obowiązującej przed 1 stycznia 1998 r., jak i w wersji obowiązującej od tego dnia. Zdaniem sądu, organ odwoławczy poprawnie przeprowadził postępowanie w sprawie, poddając zebrany materiał dowodowy wnikliwej analizie oraz skutecznie podważając wiarygodność, niepopartych przekonującymi dowodami, oświadczeń podatkniczki co do pochodzenia środków, służących sfinansowaniu wydatków poczynionych w 1998 r., ze źródeł ujawnionych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zauważył również, że zgodnie z art. 133 i art. 134 o.p. stroną postępowania jest podmiot, który posiada nie tylko legitymację procesową, ale również legitymację materialną, wynikającą z przepisów materialnego prawa podatkowego. Skoro zatem, jak ustaliły organy podatkowe, wydatki poczynione w 1998 r. zostały dokonane przez Różę Kleibert, to ona - a nie jej mąż - zobowiązana jest na podstawie art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7



u.p.d.o.f. do zapłaty zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, a tym samym tylko jej przysługują uprawnienia strony postępowania. Odnosząc się do zagadnienia przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, sąd stwierdził, że organ podatkowy pierwszej instancji zachował termin przewidziany w o.p.

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie podatniczka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając sądowi pierwszej instancji naruszenie szeregu przepisów postępowania przed sądami administracyjnymi, w tym w powiązaniu z przepisami o.p. Skarga kasacyjna została oddalona wyrokiem z 4 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1601/06. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd wskazał, że jeżeli w postępowaniu podatkowym dotyczącym ustalenia dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających znacznie zeznany dochód, to na podatniku ciąży wykazanie, iż wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach: "Tego rodzaju ciężar dowodzenia wymusza na podatniku ustawodawca poprzez wykorzystanie konstrukcji domniemania prawnego zawartego w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Przy takiej konstrukcji normy prawnej postępowanie dowodowe prowadzone przez organ podatkowy koncentruje się przede wszystkim na ustaleniu podstawy domniemania, czyli stwierdzeniu, że poniesione wydatki przekraczają zeznany dochód podatnika, zaś ten ostatni powinien wykazać, że wysokość jego przychodów znajduje pokrycie w źródłach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania". To znaczy, że nie wystarczy, by podatnik wskazał, skąd pochodzą wydatkowane przez niego środki. Musi on jeszcze wykazać, że środki te mają walor legalności, tj. pochodzą z przychodów opodatkowanych lub zwolnionych od opodatkowania. Poza tym sąd stwierdził, że z art. 133 o.p. w związku z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wynika, iż stroną postępowania była wyłącznie Róża Kleibert, a nie jej mąż.

Po otrzymaniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r., będącego w tym wypadku ostatecznym orzeczeniem w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, Róża Kleibert wniosła skargę konstytucyjną. Przedmiotem tej skargi są - samodzielnie lub w powiązaniu - trzy przepisy prawne:

1)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176), zgodnie z którym: "Dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł przychodów nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu: od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach - w wysokości 75% dochodu",

2)art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przewidujący, że: "Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania",

3)art. 68 § 4 o.p. (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60), który brzmi: "Zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja".

Skarżąca wniosła o orzeczenie niezgodności:

1)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.:

a) z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez ingerencję w ich prawo własności, wyrażające się w obciążeniu podatnika obowiązkiem zapłaty podatku w wysokości 75% ustalonego przez organ podatkowy dochodu, co w rzeczywistości skutkuje pozbawieniem podatnika niemal całego niezgłoszonego do opodatkowania dochodu i wykazuje cechy zbliżone do konfiskaty mienia, godzącej w istotę prawa własności,

b) z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że upoważniając organ podatkowy do orzekania, pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego, o faktycznym przepadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez podatników, którzy nie ujawnili wszystkich źródeł przychodu, narusza konstytucyjnie ustanowioną wyłączność sądu do orzekania o przepadku rzeczy oraz prawo do sądu,

c) z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego wprowadza środek o charakterze sankcji polegającej na konfiskacie 75% wartości mienia uzyskanego w sposób niewykazany legalnie, chociaż czyn zabroniony i jego znamiona powinny zostać określone w taki sposób, by zarówno dla adresata unormowania, jak i dla organów unormowanie to stosujących zakres zastosowania normy prawnokarnej oraz jej rzeczywisty charakter nie budziły wątpliwości,

d) z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako "zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.),

e) z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na zastosowanie środka w postaci podatku w wysokości 75% ustalonych przez organ podatkowy dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, który to środek nie jest instrumentem koniecznym i nieodzownym do realizacji przez ustawodawcę postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych;

2)art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym;

3)art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez pozbawienie ich możliwości powoływania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem pięcioletniego okresu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co ma stanowić konsekwencję wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wydłużającej przewidziany w ustawie termin przedawnienia tych zobowiązań do granic nieokreślonych jakimikolwiek ramami czasowymi.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, Róża Kleibert zauważyła, że jakkolwiek nałożenie podatku lub innej daniny publicznej obiektywnie zawsze stanowi ingerencję w prawa majątkowe, to jednak - ze względu na odrębną podstawę konstytucyjną, zawartą w art. 84 i rozdziale X ustawy zasadniczej - nie oznacza ono niedopuszczalnego ograniczenia praw i wolności, o ile ustawodawca respektuje wskazane w Konstytucji punkty graniczne, po przekroczeniu których mamy do czynienia z konfiskatą mienia. Oceniając kwestionowany przepis prawny pod kątem jego zgodności z ustawą zasadniczą, należy zatem ustalić, czy rzeczywiście ustanawia on zwykły podatek, czy też nadzwyczajny ciężar majątkowy, znacznie uszczuplający majątek podatnika. Gdyby ratio legis tego przepisu prawnego było objęcie obowiązkiem podatkowym osób osiągających nielegalne dochody, to za środek prowadzący do tego celu należałoby uznać opodatkowanie tych dochodów na zasadach ogólnych. Obciążenie ich w stopniu wyższym niż wskazany nosi znamiona "restrykcyjnego środka prawnokarnej reakcji o charakterze represyjnym". Podatek ze stawki 75-procentową nie służy bowiem realizacji zasady powszechnego opodatkowania, lecz przede wszystkim odebraniu podatnikowi korzyści uzyskanych w związku z nieujawnieniem wszystkich źródeł przychodu. Rozważana instytucja przewiduje zatem sankcję, polegającą na pozbawieniu obowiązowanego niemal całego niezgłoszonego do opodatkowania dochodu, wykazując cechy zbliżone do konfiskaty mienia, naruszającej istotę prawa własności, co stanowi represję znacznie wykraczającą poza ciężar ujemnego ładunku zaniechania, zarzucanego podatnikowi.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, skarżąca stwierdziła, że kwestionowany przepis prawny - pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego - upoważnia organy podatkowe do orzekania o faktycznym przypadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez osoby, które nie ujawniły źródeł przychodu, chociaż w świetle ustawy zasadniczej kompetencję w tym zakresie posiadają wyłącznie sądy.

Zdaniem Róży Kleibert, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. narusza również art. 2 i art. 42 ust. 1 ustawy zasadniczej. Konstytucyjne pojęcie odpowiedzialności karnej powinno być interpretowane szeroko, jako nałożenie na dany podmiot sankcji za jego działanie lub zaniechanie, uznane przez państwo za czyn zabroniony. Kwestionowany przepis ma przy tym w zasadzie charakter represyjny, a nawet quasi-karny. Sposób ukształtowania instytucji podatku od dochodów nieujawnionych prowadzi bowiem do wniosku, że w rzeczywistości występuje tu sankcja za nienależyte wywiązanie się z obowiązków daninowych wobec państwa, polegająca na pozbawieniu podatnika niemal całego wypracowanego przez niego dochodu, niezajdującego pokrycia w ujawnionych przezeń źródłach przychodów. Do art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. należy zatem odnosić konstytucyjne wymagania dotyczące regulacji o charakterze represyjnym związane z jednoznacznym i klarownym ustaleniem w ustawie znamion czynu zabronionego oraz rodzaju i wysokości grożącej za jego popełnienie kary. Skarżąca stwierdziła zarazem, że nieprecyzyjne, a wręcz mylące, określenie środka represji mianem "zryczałtowanego podatku dochodowego" nie spełnia rozważanego wymogu, ponieważ sankcja administracyjna została wprowadzona w sposób ukryty, pod postacią neutralnej konstrukcji zwykłego podatku.

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z zasadą ne bis in idem, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji, Róża Kleibert stwierdziła, że w obowiązującym stanie prawnym za zatajenie przychodów grożą podatnikowi, niezależnie od siebie, dwie sankcje: 1) sankcja administracyjna (quasi-karna) określana jako zryczałtowany podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ze stawką 75-procentową oraz 2) sankcja za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe, przewidziana w art. 54 k.k.s. za uchylanie się od opodatkowania, przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, skutkujące narażeniem podatku na uszczuplenie. Prowadzi to do kumulacji odpowiedzialności administracyjnej (quasi-karnej) i karnej, umożliwiając dwukrotne ukaranie za ten sam czyn, co stanowi przejaw nadmiernego fiskalizmu. Zdaniem skarżącej, ustalenie przez organy podatkowe podatku od dochodów nieujawnionych jest przy tym wystarczającą przesłanką postawienia zarzutu naruszenia ustawy karnoskarbowej. Analizując rodzaje dolegliwości wymierzanych na podstawie tej ustawy, Róża Kleibert zwróciła uwagę, że w wypadku naruszenia przez podatnika art. 54 k.k.s. sąd może orzec karę grzywny. To znaczy, że dopuszczalne jest zastosowanie wobec określonej osoby za ten sam czyn dwóch sankcji o charakterze pieniężnym, spełniających zbliżone funkcje: grzywny jako sankcji karnej oraz zryczałtowanego podatku dochodowego ze stawką 75-procentową jako sankcji administracyjnej. Poza tym należy uwzględnić możliwość orzeczenia przez sąd środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, skarżąca stwierdziła, że ograniczając prawa i wolności jednostki, również przez ustanowienie sankcji za naruszenie nałożonych na nią obowiązków, ustawodawca musi mieć na względzie trzy wymogi: przydatności, niezbędności i proporcjonalności sensu stricto. Rozwiązanie przewidziane w kwestionowanym przepisie nie jest jednak instrumentem koniecznym i nieodzownym do zrealizowania postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych. Cel ten może zostać osiągnięty przez obciążenie podatników ukrywających dochody daniną na zasadach ogólnych, zwłaszcza mając na uwadze, że ten sam czyn wiąże się z odpowiedzialnością karnoskarbową. Skarżona regulacja, zdaniem Róży Kleibert, stanowi także "naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które może nastąpić również przez stanowienie norm, które godzą w zaufanie obywatela, iż państwo - realizując zasady Konstytucji - nie ustanawia norm rażąco niesprawiedliwych i z ustawą zasadniczą sprzecznych. Ustawodawca nie powinien swymi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swych działań. W omawianym przypadku brak zaufania do państwa wynika z pozbawienia obywatela przedmiotu jego własności jako swoistej kary, bez przypisania mu zarzucanego czynu w toku postępowania o charakterze karnym. W tym zatem sensie kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej".

Uzasadniając zarzut niezgodności art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 42 ust. 3 Konstytucji, skarżąca

zauważyła, że dochody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu w szczególności sposób, co wynika z odmiennej metody ustalania ich wielkości. Zgodnie z ogólną regułą, wyrażoną w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami są otrzymane bądź postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze lub wartości pieniężne oraz wartość świadczeń otrzymanych w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Określając przychody ze źródeł nieujawnionych, uwzględnia się natomiast przyrost aktywów podatnika oraz wysokość jego wydatków (tzw. znamiona zewnętrzne). W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednocześnie, że w wypadku gdy organ stwierdzi poniesienie wydatków przekraczających znacznie ujawnione przychody, na podatnika ciąży obowiązek wykazania, iż znajdują one pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach. Za takim rozwiązaniem ma przemawiać - w świetle orzecznictwa - charakter analizowanych przepisów u.p.d.o.f. oraz generalna zasada postępowania dowodowego, zgodnie z którą każdy, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest te fakty udowodnić. Wyjaśnienia podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jednak podlegają ocenie organu podatkowego, a ich wartość dowodowa zależy od tego, czy są prawdopodobne.

Powołując się na treść art. 122 i art. 187 § 1 o.p., Róża Kleibert nie zgodziła się z ukształtowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywaniem, że w postępowaniu w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podatnik ma obowiązek wykazania, iż dokonane przez niego wydatki znajdują pokrycie w ujawnionych źródłach. Stwierdziła, że ciężar dowodu obarcza organy podatkowe, które obowiązane są zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy oraz udowodnić wszystkie fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Rozważany obowiązek może zostać uchylony jedynie przez przepis szczególny, który ciężar dowodu przesunie na podatnika, z zastrzeżeniem, że takim przepisem nie jest art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście zasada współdziałania podatnika z organami podatkowymi w dochodzeniu do prawdy obiektywnej, gdyż ma ona charakter jedynie akcesoryjny. Zdaniem skarżącej, jeżeli analiza zgromadzonego materiału dowodowego nie doprowadzi do jednoznacznych ustaleń faktycznych i prawnych, powstałe wątpliwości powinny zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*. W praktyce sądowoadministracyjnej można jednak zaobserwować tendencję do uwzględniania wątpliwości na niekorzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*.

Róża Kleibert zwróciła uwagę, że szczególne trudności w wykazaniu legalnego pochodzenia źródeł finansowania zgromadzonego mienia i poczynionych wydatków powstają w sytuacji, gdy organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie opodatkowania nieujawnionych przychodów już po upływie okresu obowiązkowego przechowywania dokumentacji księgowej, pokrywającego się z okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, gwarancje wynikające z art. 42 ustawy zasadniczej odnoszą się nie tylko do postępowań karnych *sensu stricto*, ale odpowiednio powinny być stosowane w wypadku wszelkich postępowań represyjnych. Zdaniem skarżącej, zasada domniemania niewinności, wyrażona w art. 42 ust. 3 Konstytucji, znajduje w rezultacie zastosowanie również w postępowaniach dotyczących odpowiedzialności w sprawach z zakresu prawa daninowego, w szczególności w postępowaniach w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. Za quasi-karnym charakterem wskazanej instytucji przemawia treść art. 54 k.k.s., mającego w zasadzie ten sam przedmiot ochrony.

Odnosnie do zarzutu niezgodności art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji, Róża Kleibert wskazała, że analiza powołanych regulacji prowadzi do wniosku, iż opodatkowanie przychodów z nieujawnionych źródeł następuje w roku podatkowym, w którym dane środki zostały wydatkowane, a nie w roku ich faktycznego uzyskania. Celem postępowania podatkowego nie jest weryfikacja deklarowanych w latach poprzednich przychodów czy wysokości dotychczas uiszczanego podatku dochodowego, lecz określenie źródeł finansowania poniesionych wydatków i zgromadzonego mienia. Pokryciu tych wydatków i mienia mogą służyć również środki pozyskane w latach wcześniejszych, ale tylko wówczas, gdy pochodzą z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Zdaniem organów podatkowych, skoro opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dokonywane jest za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki oraz zgromadzono mienie, to wskazane w art. 68 § 4 o.p. ograniczenie czasowe dotyczące ustalania zryczałtowanego podatku dochodowego dotyczy tego właśnie roku podatkowego, a nie lat poprzednich, w których następowało gromadzenie mienia wskazywanego na pokrycie rozliczanych wydatków.

Skarżąca podkreśliła, że istotne dla sprawy jest pytanie o moment powstania obowiązku podatkowego w wypadku opodatkowania przychodów ze źródeł nieujawnionych. W jej ocenie, rozważany obowiązek powstaje z chwilą wystąpienia obowiązku wykazania w deklaracji podatkowej kwoty zobowiązania podatkowego. Jeżeli przy tym środki, wydatkowane przez podatnika w danym roku podatkowym, gromadzone były przez szereg lat, to zobowiązanie podatkowe powstawało rokrocznie z momentem zaistnienia obowiązku rozliczenia się z osiągniętych przychodów. Nie sposób przy tym zaakceptować konsekwencji, do jakich prowadzi przyjęcie, że zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., powstaje z chwilą wydania w tym zakresie konstytutywnej decyzji organu podatkowego. Takie rozwiązanie oznacza bowiem możliwość wydania omawianej decyzji w okresie znacznie dłuższym niż pięcioletni okres przedawnienia zobowiązań podatkowych, liczony od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin przedawnienia podstawowego zobowiązania podatkowego, określony w art. 70 § 1 o.p., powinien być - w opinii skarżącej - terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie kwestionowanych przepisów prawnych.

Art. 68 § 4 o.p., przewidując, że zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych może powstać, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zostanie doręczona w terminie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja, umożliwia opodatkowanie przychodów, w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe uległo expiracji na skutek przedawnienia. To znaczy, iż termin przedawnienia zaległości podatkowych ulega wydłużeniu, a okres przedawnienia nie daje się precyzyjnie ustalić. Pułapka, jaką stwarza istniejące rozwiązanie prawne, polega na tym, że ustanowiona przez ustawodawcę cezura czasowa skutecznego dochodzenia zobowiązań podatkowych zostaje wyłączona przez możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji modyfikującej przyjęty przez ustawodawcę termin przedawnienia tych zobowiązań. Uwzględniając postulat pewności prawa i stabilizacji stosunków prawnych, należy jednak uznać, że upływ czasu jest dostatecznym argumentem na rzecz wyłączenia możliwości egzekwowania powstałych w przeszłości zobowiązań podatkowych.

Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Róża Kleibert zauważyła, że sprzeczne ze standardem konstytucyjnym są regulacje, które tworzą złudne i nieefektywne mechanizmy mające na celu ochronę praw podmiotowych lub których skutkiem jest wydrążenie konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę. Ustawodawca ma bowiem obowiązek respektowania zasady ochrony zaufania do państwa. Mechanizm prowadzący de facto do kreacji pozornego prawa do powoływania się przez podatników na zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, które może zostać unicestwione przez wydanie decyzji podatkowej, narusza rudymentalne zasady sprawiedliwości społecznej i reguły poprawnej legislacji.

2. W piśmie z 17 lipca 2009 r. w imieniu Sejmu stanowisko w sprawie zajął jego Marszałek, wnosząc o stwierdzenie, że:

1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3, z art. 2 oraz z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, a także nie jest niezgodny z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 oraz z art. 2 i art. 42 ust. 1 Konstytucji,

2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji,

3) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że za opodatkowaniem dochodów nieujawnionych przemawia wzgląd na konieczność doprowadzenia do realizacji zobowiązania podatkowego, a tym samym wyrównania uszczerbku majątkowego, jaki poniosło państwo. Rozważana instytucja ma silne umocowanie w Konstytucji, w szczególności w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których wywodzi się zasadę powszechności opodatkowania, zasadę poszanowania ustaw daninowych i zasadę władztwa podatkowego państwa. Usankcjonowana konstytucyjnie powszechność opodatkowania musi wiązać się z wprowadzeniem instytucji umożliwiających administracji podatkowej kontrolę wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków. Należy przy tym zauważyć, że naruszenie zasady poszanowania ustaw daninowych przez ukrywanie dochodów oznacza również lekceważenie obowiązku przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji) oraz obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji), z kolei brak reakcji państwa na takie sytuacje prowadziłby do nieusprawiedliwionego w świetle zasady równości (art. 32 Konstytucji) uprzywilejowania nieuczciwych podatników względem podatników rzetelnie wywiązujących się z powinności podatkowych.

Przez nałożenie podatków ustawodawca zawsze wkracza w prawa podmiotowe, gdyż zapłata podatku z konieczności prowadzi do uszczuplenia substancji majątku, a w konsekwencji należy rozważyć, czy instytucja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach nie powoduje nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki. Uchylenie się od płacenia podatków niesie ze sobą szereg negatywnych społecznie i ekonomicznie następstw: zmniejszenie wpływów budżetowych powodujące niemożność realizacji zadań publicznych, konieczność poszukiwania środków finansowania wydatków państwa przez podnoszenie istniejących podatków lub wprowadzanie nowych, przesunięcie strumienia dochodów od podatników uczciwych do podatników nieuczciwych, zniekształcenie statystyk prowadzące do błędnej oceny prowadzonej polityki fiskalnej. Nie sposób zatem przyjąć, by opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie było usprawiedliwione przesłanką interesu publicznego, wskazaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jednocześnie trzeba odnotować, że przepisy ustawy zasadniczej nie formułują materialnych ograniczeń dotyczących kształtowania rozwiązań podatkowych, a tym samym trudno jest ustalić granicę, po przekroczeniu której mamy do czynienia z nieuprawnioną ingerencją we własność obywateli.

W wypadku podatku od dochodów nieujawnionych stawka została ustalona na poziomie 75% dochodu, a więc jest istotnie wyższa od najwyższej stawki przewidzianej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, należnego na zasadach ogólnych. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jednak zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik nie ujawnił przedmiotu i podstawy opodatkowania. Wskazana stawka ma zatem prowadzić do wyrównania strat poniesionych przez państwo wskutek nieuiszczenia przez podatnika należności podatkowych i niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowych, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu uzyskania dochodu. Podkreślenia wymaga przy tym okoliczność, że jedynie podatnik, któremu znany jest realny dochód, może określić, czy kwota ustalonego podatku od dochodów nieujawnionych jest niższa, równa czy też wyższa od podatku należnego na zasadach ogólnych, zwiększonego o odsetki za zwłokę. Z poczynionych rozważań wynika zatem, że rozwiązaniem trafnym mogłoby być również opodatkowanie dochodów nieujawnionych według zwykłej stawki z jednoczesnym naliczeniem odsetek. Powołana argumentacja prowadzi do wniosku, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Jak zauważył Marszałek Sejmu, wymiar podatku dochodowego według stawki 75-procentowej nie może być traktowany - wbrew poglądom wyrażanym niekiedy w literaturze - jako karanie podatnika, co jest domeną prawa karnego skarbowego, które przewiduje odrębną sankcję za nieujawnienie dochodu. Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w źródłach ujawnionych ma na celu wyegzekwowanie należności podatkowej w wypadku niewykonania obowiązku podatkowego przez samego podatnika, a nie pozbawienia go korzyści majątkowych, uzyskanych w związku z zatajeniem źródeł przychodów. Tym samym nie sposób uznać, by kwestionowana przez skarżącą instytucja przewidywała przepadek mienia, do którego orzeczenia upoważnione są jedynie sądy. Należy zatem przyjąć, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że - wbrew zarzutom skarżącej - reakcja państwa na zaniechanie przez podatnika wskazania źródeł swoich przychodów jest nieodzowna dla realizacji interesu publicznego, z którym pozostaje związana. Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych opiera się na samodzielnym ujawnieniu przychodów i dokonaniu wymiaru. Nieprawidłowe obliczenie podatku może być rezultatem zarówno zawinionych działań podatnika, jak i błędów wynikających z niewłaściwej interpretacji prawa, a nawet błędów rachunkowych. Nieujawnienie dochodów do opodatkowania zwiększa natomiast prawdopodobieństwo działania zamierzonego, a w konsekwencji, by nie destruować systemu podatkowego, opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników, powinno się spotkać z surowszym potraktowaniem przez państwo niż nieujawnienie bądź ujawnienie w niewłaściwej wysokości podstawy opodatkowania. Poza tym należy mieć na uwadze, że postępowania mające na celu ustalenie zatajonego przychodu są szczególnie uciążliwe i kosztowne.

Nie bez znaczenia pozostaje tu również okoliczność, że instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych stanowi ultima ratio, znajdując zastosowanie jedynie wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe w drodze odtworzenia zaistniałego w przeszłości podatkowego stanu faktycznego. Dochodami z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach są tylko te dochody, w wypadku których źródło pochodzenia nie daje się określić przez organ podatkowy. Jeżeli bowiem możliwe jest przypisanie dochodu do danego źródła przychodu, regułą jest opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym również naliczenie odsetek od zaległości podatkowej. W sytuacji zatem, gdy w toku postępowania podatkowego podatnik wskaże dowody na istnienie, pochodzenie i wielkość przychodu oraz wysokość kosztów jego uzyskania, uniknie obowiązku uiszczenia podatku według stawki 75-procentowej. W przeciwnym razie zastosowanie znajdzie instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych. Odmienne rozwiązanie, zgodnie z którym do ustalonego przez organ podatkowy dochodu stosowana miałaby być stawka podstawowa, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu powstania dochodu, prowadziłyby do uprzywilejowania podatników zatajających swoje przychody w stosunku do podatników rzetelnie je ujawniających. Mając na uwadze, że podwyższona stawka opodatkowania dochodów nieujawnionych przeciwdziała uchylaniu się od niepłacenia podatków oraz umożliwia wyrównanie strat poniesionych przez państwo, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał, że: "Zgodnie z art. 68 § 4 O.p. zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy którego dotyczy decyzja. (...) W przypadku opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych termin przedawnienia uprawnień organu do żądania wykonania zobowiązania podatkowego został określony w art. 70 O.p., i wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zgodnie z art. 45 u.p.d.o.f., termin płatności podatku, od którego liczony jest okres przedawnienia prawa do wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych jest jednocześnie terminem do złożenia deklaracji podatkowej w tym podatku, która obejmuje dochody uzyskane w konkretnym roku podatkowym. Deklaracja nie obejmuje natomiast dochodów uzyskanych w latach poprzednich, stąd wymiar zobowiązania od dochodów nieujawnionych powinien dotyczyć jedynie tych dochodów które obejmuje deklaracja za dany rok podatkowy. Ponieważ opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest realizacją tego samego obowiązku podatkowego, co w przypadku wymiaru na zasadach ogólnych uzasadnionym jest by termin przedawnienia w obu sytuacjach rozpoczął swój bieg od tego samego momentu. Nie można przyjąć, że termin przedawnienia prawa do wymiaru rozpoczyna swój bieg z chwilą wystąpienia jednego ze znamion majątkowych dochodu".

Praktyczne funkcjonowanie instytucji przedawnienia prawa do wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych uzależnione jest od prawidłowej interpretacji art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Koncepcja, zgodnie z którą przy ustalaniu rozważanego podatku za dany rok podatkowy należy brać pod uwagę pochodzenie mienia zgromadzonego w latach poprzednich, prowadzi - zdaniem Marszałka Sejmu - do konsekwencji niedających się uzgodnić z celem omawianej instytucji. Przyjęcie, że pochodzenie mienia z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania stanowi warunek zmniejszenia dochodów nieujawnionych, oznaczałoby faktyczne wydłużenie okresu przedawnienia realizacji zobowiązania podatkowego lub nawet powodowałoby, że takie zobowiązanie nigdy nie ulegałoby przedawnieniu, skoro zawsze możliwe byłoby opodatkowanie danego dochodu z wykorzystaniem art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Tym samym wymiar zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych obejmowałby dochody z wielu lat podatkowych, a organy podatkowe zyskałyby kompetencję w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych za okresy, w stosunku do których prawo wymiaru uległo już przedawnieniu. Jak skonstatował Marszałek Sejmu, omawiana wadliwość kwestionowanej regulacji powinna zostać wyeliminowana przez odejście od wykładni literalnej rozpatrywanej regulacji na rzecz wykładni systemowej i funkcjonalnej, w świetle której mienie zgromadzone w latach poprzednich nie musi pochodzić z przychodów już opodatkowanych lub wolnych od podatku, by mogło uzasadniać wydatki poczynione w okresie późniejszym. Przedawnienie zobowiązań podatkowych ma w prawie podatkowym uniwersalne zastosowanie i wiąże się z wygasaniem roszczeń; nie można go zatem wyłączyć w odniesieniu do obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż godziłoby to w zasadę pewności prawa. Mając jednak na uwadze, że nie istnieje konstytucyjnie chronione prawo do przedawnienia, art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że konstrukcja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych ma inny cel niż wyrządzenie podatnikowi dolegliwości za niewykonanie obowiązku samowymiaru. Mamy tu do czynienia jedynie z nadzwyczajną i zastępczą metodą wymiaru zobowiązań podatkowych, stosowaną w miejsce opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych. W konsekwencji, skoro rozważanej instytucji nie można przypisać charakteru represyjnego, nie sposób odnosić do niej wymagań dotyczących dostatecznej określoności ustawy karnej czy gwarancji związanych z zasadą domniemania niewinności. Dodatkowo należy jednak zauważyć, że - wbrew zarzutom skarżącej - w postępowaniu w przedmiocie dochodów nieujawnionych organ podatkowy musi udowodnić wszystkie elementy podstawy opodatkowania, tj. poczynione wydatki i zgromadzone mienie oraz ich pokrycie albo brak takiego pokrycia, z tym że pełną wiedzę o okolicznościach sprawy ma jedynie podatnik. Przedstawienie dowodów przeciwnych w stosunku do posiadanych przez organ podatkowy leży w jego interesie. Konieczność współdziałania podatnika z organem w zakresie gromadzenia materiału dowodowego w celu uniknięcia niekorzystnego rozstrzygnięcia nie oznacza przerzucenia ciężaru dowodu. W praktyce - bez udziału strony postępowania - organ podatkowy nie jest w stanie w sposób niewątpliwy wykluczyć, że podatnik nie uzyskał dochodów zwolnionych lub wpływów niebędących dochodem podatkowym, tudzież nie mógł zgromadzić w latach poprzednich mienia, które stanowiłoby pokrycie wydatków i majątku. W pierwszej kolejności organ powinien jednak uwzględnić informacje, którymi dysponuje z urzędu. Marszałek Sejmu nie zgodził się zarazem z formułowaną w literaturze koncepcją, zgodnie z którą przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika w postępowaniu w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych jest następstwem materialnoprawnej konstrukcji tej instytucji, opartej na domniemaniu istnienia dochodu nieujawnionego w wysokości odpowiadającej wydatkom i mieniu. Takie domniemanie musiałoby skutkować automatycznym opodatkowaniem poniesionych przez podatnika wydatków i zgromadzonego przezeń mienia, podczas gdy postępowaniem dowodowym objęte są także okoliczności świadczące o istnieniu lub nieistnieniu ich pokrycia, a obowiązek udowodnienia tych okoliczności spoczywa na organie podatkowym. Powołana argumentacja prowadzi do wniosku, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 1 i art. 2, natomiast art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem*, Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że wymiar podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie u.p.d.o.f. i wymierzenie sankcji za nieujawnienie przedmiotu opodatkowania na podstawie k.k.s. są równoprawnymi i niezależnymi formami reakcji państwa na zatajenie dochodów, z których pierwsza prowadzi do spełnienia obowiązku podatkowego, druga zaś stanowi przejaw realizacji zadań prawa karnego, jakim jest zwalczanie przestępstw i stosowanie kar. W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 15 k.k.s., wymierzenie sankcji karnoskarbowej nie zwalnia podatnika z obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, z powodu której został pociągnięty do odpowiedzialności prawnej. Podkreślenia wymaga poza tym, że przedmiot postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych nie jest identyczny z przedmiotem postępowania karnoskarbowego, a zapadłe w nich rozstrzygnięcia nie wiążą się wzajemnie. Jako że regulacja art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie prowadzi do dwukrotnego ukarania podatnika za ten sam czyn i nie stanowi przejawu nadmiernego fiskalizmu, jest zgodna z art. 2 Konstytucji.

3. W piśmie z 20 października 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, wnosząc o stwierdzenie, że:

1) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji,

2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 42 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny uznał zarazem, że w pozostałym zakresie postępowanie powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W jego ocenie, art. 68 § 4 o.p. - inaczej niż art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. - nie może podlegać kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną Róży Kleibert. Z sentencji i uzasadnienia wyroków sądów administracyjnych dotyczących skarżącej wynika, że powołany przepis prawny nie był przedmiotem ich rozważań ani samodzielnie, ani w powiązaniu z regulacjami u.p.d.o.f. Tym samym art. 68 § 4 o.p. nie stanowił podstawy ostatecznego orzeczenia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, jakim w sprawie jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lutego 2008 r.

Prokurator Generalny stwierdził, że zgodnie z u.p.d.o.f. dochody (przychody) osób fizycznych z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach zostały scharakteryzowane przez schemat ich ustalania. Określenie dochodów nieujawnionych za pomocą algorytmu wyznaczania ich wysokości jest zarazem sposobem definiowania. Przyjmuje się, że nieujawnionym źródłem dochodu (przychodu) jest źródło, z którego osoba uzyskuje dochód, ale pomimo ustawowego obowiązku nie informuje o tym organu podatkowego i nie uiszcza należnego od tego dochodu podatku. W sytuacji gdy podatnik w ogóle nie ujawnia źródła przychodu i w efekcie nie deklaruje osiągnięcia z tego źródła dochodu albo gdy ujawnia co prawda istnienie takiego źródła, ale wykazuje dochód w nieprawidłowej wysokości (ze względu na zaniżenie przychodu), organom podatkowym przysługuje prawo dokonania władczej korekty ostatecznego rozliczenia dokonanej przez podatnika.

Dla określenia wielkości przychodów nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych decydujące znaczenie ma spełnienie przesłanki braku pokrycia poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, w mieniu zgromadzonym w tymże roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W interesie podatnika leży zatem wykazanie, że jego wydatki znajdują pokrycie w źródłach przychodów już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie zwalnia to jednak organów podatkowych z obowiązku przeprowadzenia właściwego postępowania dowodowego, z zachowaniem wszelkich norm prawa procesowego, w tym art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Zdaniem Prokuratora Generalnego, to organ podatkowy powinien wykazać w tym postępowaniu, że wydatki podatnika w roku podatkowym przekraczają dochód wykazany przez niego w zeznaniu rocznym i że istnieją przesłanki uznania, iż miało miejsce osiągnięcie przychodów ze źródeł nieujawnionych. Jeżeli natomiast podatnik powołuje się na uzyskiwanie wyższych niż deklarowane dochodów z ujawnionych już źródeł, to istnieje możliwość ich opodatkowania według skali określonej dla źródła, z którego pochodzą. Nie spełniają jednak kryterium "już opodatkowanych" oraz "wolnych od podatku" źródła przychodów, co do których upłynął okres przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Według Prokuratora Generalnego, po ustaleniu podatku od dochodów ze źródeł nieujawnionych, z uwagi na wysokość zastosowanej stawki, podatnikowi zostaje czwarta część dochodu, od którego nie został zapłacony podatek dochodowy na zasadach ogólnych i nie ustalono źródeł jego pochodzenia. Podatek od dochodów ze źródeł nieujawnionych nie tylko nie przekracza, ale nawet nie osiąga dochodu spożytkowanego przez podatnika w formie wydatków przekraczających przychody z ujawnionych źródeł. Stawka w wysokości 75% odnosi się tylko do tej części dochodu, która pochodzi z nieujawnionego źródła, nie zaś do całego dochodu podatnika, a rozważany podatek nakładany jest tylko wtedy, gdy podatnik nie chce ujawnić źródła dochodu. Trudno poza tym wymagać, by państwo chroniło źródła przychodu istniejące w szarej strefie; z punktu widzenia interesów podatkowych państwa, a szerzej - interesu publicznego, wskazane źródła nie zasługują również na umiarkowane opodatkowanie. Przyjęcie odmiennego poglądu godziłoby w istotę w obywateli wywiązujących się ze swoich obowiązków podatkowych. Wyższa stawka podatku - poza tym, że umożliwia odzyskanie przez państwo kwoty podatku należnego na zasadach ogólnych - rekompensuje niemożność naliczenia odsetek za zwłokę. Podatek od dochodów nieujawnionych nie stanowi instrumentu konfiskaty mienia, ani nie narusza istoty prawa własności. Kwestionowana regulacja jest zatem zgodna z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie ma cech pozwalających na uznanie go za przepis represyjny, gdyż wynikające z niego obciążenie podatnika z tytułu podatku jest mniejsze niż zysk przez tegoż podatnika osiągnięty. Rozważany przepis określa wysokość zobowiązania podatkowego od dochodu pochodzącego ze specyficznego źródła. Nie jest to sankcja za naruszenie przez podatnika przepisów prawnych w zakresie, w jakim przewidują one obowiązek uiszczenia podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Skoro kwestionowany przepis nie przewiduje ani formalnie, ani faktycznie środka karnego w postaci przepadku, nie może odnosić się do niego art. 46 Konstytucji. Z uwagi na to, że rozważany podatek nie ma charakteru konfiskaty mienia, ani sankcji, również art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej okazuje się nieadekwatnym wzorcem kontroli. Podatek od nieujawnionych dochodów nakładany jest w drodze decyzji administracyjnej, która podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, że ponieważ podatek od nieujawnionych dochodów nie ma charakteru represyjnego, nie

ma do niego zastosowania art. 42 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest sformułowany w sposób poprawny, precyzyjny i jasny; trudno zatem uznać, że powoduje niepewność adresatów co do ich praw i obowiązków. Wymieniony przepis nie narusza nakazu określoności regulacji prawa podatkowego.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, nie można również zgodzić się ze sformułowaniem przez skarżącą zarzutem podwójnego karania za ten sam czyn, gdyż kwestionowana regulacja - inaczej niż art. 54 k.k.s. - nie ma charakteru represyjnego w rozumieniu konstytucyjnym. Wyłączenie możliwości wymierzania podatku na jej podstawie stawiałoby w lepszej sytuacji osoby, których źródła dochodu nie są znane, niż osoby, które nie ujawniły dochodu, ale których źródła dochodu dają się ustalić. Ostatnia wymieniona grupa podatników obowiązana jest przecież uiścić niezapłacony podatek wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia jej od odpowiedzialności karnoskarbowej. Zarzut nadmiernej represyjności i nieuwzględnienia interesu podatnika nie znajduje oparcia w żadnych konstytucyjnie chronionych wartościach; ustawa zasadnicza nie stanowi bowiem podstawy ochrony interesu wynikającego z naruszenia prawa. Z tego samego powodu niezasadny jest też zarzut uchybienia zasadzie proporcjonalności. Z kolei wzorzec z art. 42 ust. 3 Konstytucji (zasada domniemania niewinności) odnosi się wyłącznie do postępowania karnego, a gwarancja konstytucyjna wyrażona w tym przepisie nie rozciąga się na skarżone regulacje.

4. W piśmie z 25 października 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów, który stwierdził, że zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej Róży Kleibert są niezasadne, gdyż opierają się na błędnej tezie o quasi-karnym charakterze regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Minister Finansów zauważył, że celem rozważanej instytucji jest opodatkowanie przychodów, w wypadku których podatnik nie może wylegitymować się uregulowanym stosunkiem wynikającym z prawa podatkowego. Opodatkowanie nie następuje tu w momencie uzyskania przychodu, ale w momencie jego wydatkowania lub stwierdzenia faktu zgromadzenia mienia, z zastrzeżeniem, że bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy zobowiązanie podatkowe z tytułu tego przychodu, powstałe na zasadach ogólnych, uległo już przedawnieniu. Podatek od przychodów nieujawnionych ustalany jest na podstawie regulacji szczególnej, zawartej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. W świetle tej regulacji ciężar wykazania, że wydatki lub zgromadzone mienie odpowiadają przychodom opodatkowanym lub wolnym od opodatkowania, spoczywa na podatniku. Stwierdzony przez organ podatkowy dochód nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych nie łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów. Zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość, obliczonej - zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. - według stawki 75-procentowej. Decyzja ta musi zostać doręczona podatnikowi w terminie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja (art. 68 § 4 o.p.); termin ten jest zbieżny z terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p.).

Zdaniem Ministra Finansów, u.p.d.o.f. stanowi konkretyzację art. 84 i art. 217 Konstytucji w obszarze opodatkowania dochodów osób fizycznych. Stosownie do art. 9 ust. 1 tej ustawy, rozważanemu opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych z podatku oraz dochodów, od których na podstawie o.p. zaniechano poboru podatku. Poza tym istnieją również kategorie przychodów w ogóle niepodlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.). Jeśli zatem podatnik wykaże, że poczynione przez niego wydatki i zgromadzone mienie zostały sfinansowane w oparciu o przychód, w wypadku którego nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych, nie będzie on zobowiązany do zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych. W pozostałych sytuacjach przychody ze źródeł nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, skoro zostały wskazane *expressis verbis* w art. 20 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. jako przychody z innych źródeł.

Minister Finansów podkreślił, że analizowane rozwiązania nie mają charakteru quasi-karnego, a podatek wymierzany od dochodów nieujawnionych nie stanowi sankcji. Omawiane regulacje pozostawiają podatnikowi swoisty wybór formy opodatkowania jego przychodów, ponieważ może on: 1) złożyć deklarację podatkową i zapłacić podatek na zasadach ogólnych albo 2) zaryzykować ustalenie przez organ podatkowy podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, który to wariant jest sprzeczny ze społecznie pożądanym przestrzeganiem zasady samoopodatkowania i w konsekwencji musi być mniej korzystny finansowo. Poza tym należy zauważyć, że do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak przed wszczęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, podatnik ma prawo dokonać korekty deklaracji, co pozwoli mu uiścić podatek obliczony według stawek podstawowych wraz z odsetkami od zaległości podatkowej, rekompensującymi Skarbowi Państwa opóźnienie w otrzymaniu należności podatkowej. Tym sposobem skutecznie ujawni swoje przychody i uniknie podatku od przychodów zatajonych.

Stawka 75-procentowa obowiązująca w zakresie zryczałtowanego podatku od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych - jakkolwiek wysoka - pozwala zachować zasadę powszechności opodatkowania wraz z jej immanentną cechą, jaką jest samoopodatkowanie. Podnoszony w stosunku do rozważanej stawki zarzut nieproporcjonalności dolegliwości finansowych należy uznać za bezzasadny, gdyż podatnik nabywając mienie z przychodów, w wypadku których nie wywiązał się z obowiązków przewidzianych prawem podatkowym, godzi się, z pełną świadomością, na zastosowanie wobec niego przepisów o opodatkowaniu dochodów nieujawnionych. Omawianego sposobu opodatkowania nie można utożsamiać z konfiskatą mienia, a postępowania prowadzonego w tym zakresie - z postępowaniem karnym.

5. Rzecznik Praw Obywatelskich, zawiadomiony o toczącym się postępowaniu w sprawie skargi konstytucyjnej Róży Kleibert, poinformował w piśmie z 2 lipca 2009 r., że nie zgłasza w nim swojego udziału.

6. Przewodniczący składu orzekającego, w pismach z 11 września 2012 r., zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów o udzielenie informacji na temat stosowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie: art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p., wnosząc o ustosunkowanie się do szeregu bardziej szczegółowych wątpliwości oraz przedstawienie argumentacji przemawiającej za przyjętym stanowiskiem.

W piśmie skierowanym do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarto następujące pytania, wnosząc zarazem o każdorazowe wskazanie, czy udzielona odpowiedź jest wyrazem jednolitej linii orzeczniczej:

1) jakie jest ratio legis instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

2) czy z przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych w rozumieniu u.p.d.o.f. mamy do czynienia jedynie wtedy, gdy podatnik zataił źródło przychodu, nie ujawniając tym samym uzyskanego przychodu, czy również wtedy, gdy podatnik ujawnił źródło przychodu, lecz zataił rzeczywistą wysokość uzyskanego przychodu,

3) jaka jest różnica pomiędzy przychodami kwalifikowanymi jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach a przychodami kwalifikowanymi jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych, czyli - inaczej ujmując - kiedy przychód przypisywany jest do pierwszej, a kiedy do drugiej z wyróżnionych kategorii,

4) co decyduje ostatecznie o uznaniu przychodu za nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych:

a) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu w deklaracji składanej w przewidzianym przez przepisy terminie, przy czym bez znaczenia pozostaje tu fakt ich późniejszego ujawnienia przez podatnika oraz możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,

b) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu: w deklaracji składanej w przewidzianym przez przepisy terminie albo - wyłącznie przed wszczęciem postępowania przez organ podatkowy - w deklaracji dostarczonej już po wyznaczonym terminie lub w korekcie złożonej uprzednio deklaracji, przy czym bez znaczenia pozostaje tu fakt ich późniejszego ujawnienia już w toku odpowiedniego postępowania oraz możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,

c) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu ani w żadnej deklaracji, ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania, przy czym bez znaczenia pozostaje tu możliwość samodzielnego określenia źródła przychodu przez organ podatkowy,

d) nieujawnienie przez podatnika źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości przychodu ani w żadnej deklaracji, ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania, gdy organ podatkowy nie może samodzielnie określić źródła przychodu;

z zastrzeżeniem, że omawianą wątpliwość można sprowadzić do kwestii, czy decydujące dla uznania przychodów za nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych ma: 1) fakt ich nieujawnienia przez podatnika do określonego momentu - rozwiązania a i b, 2) fakt ich nieujawnienia przez podatnika w dowolnym momencie, jednak przed zakończeniem postępowania przez organ podatkowy - rozwiązanie c, czy też 3) niemożliwość określenia źródła przychodu przez organ podatkowy, niezależnie od tego, czy określenie to następuje we współpracy z podatnikiem czy też bez takiej współpracy - rozwiązanie d,

5) jak należy rozumieć wymóg wskazany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., by dotychczas zgromadzone mienie, w którym mają znajdować pokrycie poczynione w danym roku podatkowym wydatki i zgromadzone w tym roku mienie, pochodziło z przychodów opodatkowanych; czy przychodami opodatkowanymi są przychody podlegające abstrakcyjnie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niebędące przychodami wolnymi od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

a) niezależnie od tego, czy zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości) i niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,

b) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,

c) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), a należny podatek został uiszczony,

6) jak należy rozumieć wymóg wskazany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., by dotychczas zgromadzone mienie, w którym mają znajdować pokrycie poczynione w danym roku podatkowym wydatki i zgromadzone w tym roku mienie, pochodziło z przychodów wolnych od opodatkowania; jakie kategorie przychodów zalicza się do przychodów wolnych od opodatkowania; czy mieszczą się w nich - oprócz przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, lecz zwolnionych od podatku dochodowego (art. 21 oraz przepisy przejściowe u.p.d.o.f.) - przychody w ogóle niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.) oraz przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty (art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p.); jeśli wymienione uprzednio kategorie przychodów nie zaliczają się do przychodów wolnych od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., jak wyjaśnić, że przychody te mogą być traktowane jako legalne źródło finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia,

7) w jakich sytuacjach organ podatkowy - w razie niezłożenia deklaracji podatkowej lub złożenia deklaracji podatkowej zaniżającej przychód, przez co doszło do zatajenia źródła przychodu lub rzeczywistej wysokości uzyskanego przychodu - ma obowiązek wydać decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a w jakich sytuacjach ma wówczas obowiązek wydać na podstawie art. 21 § 3 o.p. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (dawniej: decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, powstałego na zasadach ogólnych; czy kwestia ta była rozstrzygana odmiennie w stanie prawnym przed i od 1 stycznia 2003 r., skoro art. 21 § 3 o.p. przed tym dniem nie wskazywał wprost niezłożenia deklaracji jako przesłanki wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej,



8) czy w wyniku ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych może dochodzić do opodatkowania dochodu, w wypadku którego zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, powstałe na zasadach ogólnych, uległo już przedawnieniu, czy też podatnik jest uprawniony wskazać jako źródło finansowania poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych - zatajone lub też ujawnione, ale nieopodatkowane - w wypadku których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia;

9) czy przewidziana w u.p.d.o.f. instytucja podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych może odnosić się również do sytuacji, gdy poczynione w danym roku podatkowym wydatki oraz zgromadzone w tym roku mienie sfinansowano ze środków uzyskanych przed wejściem w życie u.p.d.o.f.,

10) zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja; skoro rok podatkowy, którego dotyczy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, jest rokiem, w którym poczyniono pewne wydatki lub zgromadzono określone mienie, to mając na uwadze, że zgromadzenie mienia i sfinansowanie z tego mienia określonych wydatków następuje nierzadko w różnych latach, czy przyjmuje się, że termin wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych może rozpoczynać bieg dwukrotnie: pierwszy raz po upływie terminu złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym zgromadzono dane mienie (np. środki pieniężne), a drugi raz po upływie terminu złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym poczyniono pewne wydatki, sfinansowane w oparciu o wskazane mienie,

11) w jakim momencie powstaje obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe w rozumieniu o.p. przy opodatkowaniu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; w jakim najwcześniejszym momencie powstaje możliwość wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania przy opodatkowaniu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za dany rok podatkowy; czy momentem tym jest upływ terminu złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego ma dotyczyć taka decyzja,

12) czy w wypadku ustalenia przez organ podatkowy poczynionych przez podatnika wydatków oraz zgromadzonego przez niego mienia, ciężar dowodu w odniesieniu do kwestii, czy wskazane wydatki i mienie znajdują pokrycie w mieniu dotychczas zgromadzonym, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, obarcza organ podatkowy, czy podatnika; czy organ jest zwolniony w tym zakresie z obowiązków podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 o.p.) oraz zebrania całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.); jeśli ciężar dowodu spoczywa w powołanym zakresie na podatniku, czy ma on obowiązek udowodnić, czy jedynie uprawdopodobnić, pokrycie wydatków i mienia z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania,

13) jakie rozwiązania intertemporalne - w razie braku przepisów przejściowych - przyjmuje się odnośnie do przepisów materialnego prawa podatkowego w wypadku regulacji dotyczących dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, co dotyczy w szczególności art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., a w konsekwencji przepisy prawne w jakim brzmieniu należy stosować przy wydawaniu decyzji w sprawie tych dochodów: a) obowiązujące w czasie, w którym uzyskano środki służące sfinansowaniu wydatków lub zgromadzeniu mienia, b) obowiązujące w czasie, gdy zatajono źródło przychodu lub rzeczywistą wysokość przychodu, c) obowiązujące w czasie, w którym dokonano wydatków lub zgromadzono mienie, d) obowiązujące w momencie rozstrzygnięcia sprawy przez organ podatkowy; by uniknąć niejasności, należy zauważyć, że możliwe jest np. wystąpienie sytuacji, w której: a) podatnik uzyskał określone środki finansowe w 1999 r., b) winien je był ujawnić, czego nie uczynił, w deklaracji podatkowej składanej w 2000 r., c) środki te zostały wydatkowane w 2002 r., d) sprawa dotycząca opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych została rozstrzygnięta w 2003 r.,

14) czy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. znajdują jeszcze lub mogą znajdować zastosowanie przy rozstrzyganiu spraw przez sądy administracyjne,

15) jak - w okresie obowiązywania u.p.d.o.f. - przedstawia się statystyka pozytywnych dla podatników orzeczeń zapadłych przed sądami administracyjnymi w wypadku spraw dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie, w jakiej procentowo określonej części spraw decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zostaje wzruszona na skutek orzeczenia sądu administracyjnego; jak - dla porównania - przedstawia się w relevantnym okresie statystyka pozytywnych dla podatników orzeczeń zapadłych przed sądami administracyjnymi w wypadku wszystkich spraw podatkowych, z wyłączeniem tych dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a mianowicie, w jakiej procentowo określonej części spraw decyzje podatkowe, inne niż ustalające zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, zostają wzruszone na skutek orzeczenia sądu administracyjnego.

W piśmie skierowanym do Ministra Finansów podniesiono wątpliwości wskazane w piśmie wystosowanym do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w pkt 1-13 oraz dodatkowo zawarto następujące pytania:

1) czy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. znajdują jeszcze lub mogą znajdować zastosowanie przy rozstrzyganiu spraw przez organy administracji podatkowej,

2) w jakim okresie podatnik obowiązany jest w świetle przepisów prawa podatkowego przechowywać dokumentację podatkową dotyczącą przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych; czy okres ten

został skorelowany z okresem, w jakim możliwe jest wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach,

3) czy w świetle przepisów prawa podatkowego na podatniku ciąży obowiązek dokumentowania: przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 u.p.d.o.f.) oraz przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ale zwolnionych od tego podatku (art. 21 oraz przepisy przejściowe u.p.d.o.f.); jeśli taki obowiązek występuje, w jakiej formie ma on być realizowany oraz przez jaki okres powinna być przechowywana wymagana dokumentacja podatkowa,

4) według jakich kryteriów została skalkulowana stawka w wysokości 75%, obowiązująca w podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach; jakie należności - poza podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należnym na zasadach ogólnych i nieuiszczonym na skutek zatajenia - ma pokryć podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach obliczony według tej stawki; czy stawka podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powinna ulegać - w świetle zasady sprawiedliwości społecznej - zmianie wraz z modyfikacją podstawowych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych,

5) jakie kwoty zostały odzyskane przez państwo w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, na podstawie regulacji dotyczących opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach;

6) ile ostatecznych decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wydano w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj,

7) jaka w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, była średnia kwota odzyskana przez państwo, przypadająca na jedną ostateczną decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach;

8) w ilu procentach ostatecznych decyzji wydanych w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, ustalono zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w wysokości: a) do 1.000 zł, b) od 1.000 zł do 5.000 zł, c) od 5.000 zł do 10.000 zł, d) od 10.000 zł do 20.000 zł, e) od 20.000 zł do 50.000 zł, f) od 50.000 zł do 100.000 zł, g) od 100.000 zł do 200.000 zł, h) od 200.000 zł do 500.000 zł, i) od 500.000 zł do 1.000.000 zł, j) od 1.000.000 zł do 2.000.000 zł, k) od 2.000.000 zł do 5.000.000 zł, l) od 5.000.000 zł;

9) jaki procent kwoty uzyskanego przez państwo podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiły w poszczególnych latach, od momentu wejścia w życie u.p.d.o.f. do dzisiaj, należności uzyskane z tytułu podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

7. Informacja na temat stosowania przez sądy administracyjne przepisów regulujących opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych została zawarta w piśmie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2012 r. Prezes NSA zauważył, że po przeanalizowaniu orzecznictwa nie można odpowiedzieć na część pytań sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny, w tym dotyczących m.in.: różnicy pomiędzy przychodami kwalifikowanymi jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych, możliwości organów podatkowych, które ostatecznie decydują o uznaniu przychodu za nieujawniony, wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych po wszczęciu postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz początkowego terminu, od którego dopuszczalne jest wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe od dochodów nieujawnionych za dany rok podatkowy. Ze względu na to, że sprawozdawczość sądowa nie uwzględnia bardziej szczegółowego podziału spraw, nie było możliwe wyodrębnienie spośród informacji dotyczących orzeczeń w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych danych odnoszących się do orzeczeń w sprawie opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Odnosząc się do pozostałych pytań, Prezes NSA zauważył, że jako ratio legis omawianej instytucji prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się dążenie do realizacji zasady powszechności opodatkowania, w tym objęcie choćby częściowym opodatkowaniem osób osiągających nielegalne dochody, w szczególności prowadzących działalność w tzw. szarej strefie i ukrywających swoje rzeczywiste dochody. Restrykcyjne opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie jest traktowane jako sankcja podatkowa; podkreśla się restytucyjną funkcję tej formy opodatkowania, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich obowiązków.

Z uwagi na treść art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f. nie ma znaczenia, czy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody, aniżeli zadeklarował, czy też w ogóle nie ujawnił źródeł swego przychodu - ustawodawca posłużył się w omawianych przepisach pojęciami o charakterze ogólnym, które obejmują oba wskazane stany faktyczne. Za przychody opodatkowane w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. uważa się przychody ujawnione organowi podatkowemu, niezależnie od formy opodatkowania, w szczególności w złożonych deklaracjach (zeznaniach), jak również wynikające z decyzji podatkowych lub dokumentów potwierdzających dochody uzyskane w innych krajach. Za przychody wolne od opodatkowania uważa się natomiast przychody zwolnione z opodatkowania, przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowej), przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., a także wszelkie przychody zwrotne, jak przychody z pożyczek i kredytów. Za przychody wolne od opodatkowania nie mogą natomiast być uznane przychody niezgłoszone do opodatkowania, wobec których zobowiązania podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia. Opodatkowanie na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. ostatnio wymienionych przychodów znajduje uzasadnienie właśnie we wcześniejszym uchyleniu się podatnika od opodatkowania i jest istotą tej instytucji.

Pokrycie wydatków lub mienia podatnik może wykazać przychodami uzyskanymi przed wejściem w życie u.p.d.o.f., jeżeli udowodni bądź uprawdopodobni, że pochodziły one z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania oraz że dysponował nimi w ciągu danego roku podatkowego. Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych funkcjonuje w Polsce od 1920 r.; przepisy przewidujące takie opodatkowanie zawierała również ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147, ze zm.).

Odnosnie do możliwości dwukrotnego rozpoczęcia biegu przedawnienia terminu wydania decyzji ustalającej wysokość podatku od dochodów nieujawnionych w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że moment faktycznego uzyskania dochodu i okres wskazanego przedawnienia rozmiągają się. Decyduje moment, w którym dochód jest wydatkowany lub w którym przybrał postać określonego majątku. To znaczy, że nie można wiązać opodatkowania dochodu nieujawnionego z dochodem, który powstał rzeczywiście. Zastępczym wzorcem i przedmiotem opodatkowania jest dokonanie wydatków i zgromadzenie majątku niezajdującego pokrycia w ujawnionych i wolnych od opodatkowania przychodach (wtórny obowiązek podatkowy). Przedawnienie nie biegnie od momentu rzeczywistego, pierwotnego powstania obowiązku podatkowego, lecz przez 5 lat od końca roku, w którym podatnik powinien złożyć zeznanie dotyczące wydatków i majątku, które zastępczo podlegają opodatkowaniu. Nie należy zatem utożsamiać obowiązku podatkowego powstałego w związku z uzyskaniem w przeszłości dochodu z obowiązkiem podatkowym powstałym w wyniku wykrycia nieujawnionych źródeł przychodu.

W wypadku opodatkowania dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie sposób ustalić momentu powstania obowiązku podatkowego, nie znając chwili, w której podatnik osiągnął dochód; zobowiązanie podatkowe powstaje natomiast z chwilą doręczenia decyzji podatkowej je ustalającej, wydanej przez organ pierwszej instancji.

W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmuje się, że w postępowaniu dotyczącym dochodów nieujawnionych organy podatkowe są zobowiązane do ustalenia wielkości poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego mienia oraz kwoty, o jaką poniesione wydatki i zgromadzone mienie przekraczają opodatkowane bądź wolne od opodatkowania przychody podatnika. Jeżeli zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających zeznany dochód, na podatniku ciąży wykazanie, że wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów albo że rzeczywista kwota wydatków jest niższa. Podatnik powinien wskazać środki lub źródła dowodowe, zawierające informacje na temat pokrycia wydatków w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. W sytuacji gdy podatnik kwestionuje ocenę jakiegoś dowodu bądź jego brak, w szczególności jeżeli łączy się to dla niego z niekorzystnymi skutkami, to na nim właśnie ciąży obowiązek udowodnienia swoich racji. Nie można bowiem nakładać na organy podatkowe obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów świadczących na korzyść podatnika, skoro on sam przede wszystkim powinien dołożyć wszelkiej staranności, by zadbać o to we własnym interesie.

W orzecznictwie generalnie podkreśla się również, że wszelkie niezbędne okoliczności faktyczne powinny być co do zasady udowodnione w toku postępowania podatkowego, a nie jedynie uprawdopodobnione. Możliwość uprawdopodobnienia jest bowiem wyjątkiem od reguły, jaką w sprawach podatkowych stanowi dowodzenie, dopuszczalnym w wypadku faktów niemających istotnego znaczenia dla sprawy. Za takowe nie mogą być jednak uznane okoliczności przemawiające za tym, że określone wydatki podatnika znajdowały pokrycie w konkretnym wskazanym źródle przychodów lub posiadanym przez niego mieniu. Jednakże można spotkać się także z poglądem, że obowiązkiem podatnika jest co najmniej uprawdopodobnienie podnoszonych przez niego okoliczności faktycznych związanych ze zgromadzonym mieniem, choćby z uwagi na brak obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, np. dla wykazania wysokości dochodów z działalności rolniczej.

Dla oceny możliwości wymiaru zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych ma zastosowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obowiązujący w roku podatkowym, którego dotyczy decyzja, czyli roku poniesienia wydatków lub ujawnienia zgromadzonego mienia.

Kwestionowane przez skarżącą przepisy u.p.d.o.f. stanowią nadal podstawę orzekania przez sądy administracyjne.

8. Informacja na temat stosowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w praktyce organów podatkowych została zawarta w piśmie Ministra Finansów z 30 listopada 2012 r.

Jak zauważył Minister Finansów, celem instytucji podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest opodatkowanie przychodów, z których podatnik nie jest w stanie wylegitymować się uregulowanym stosunkiem prawnopodatkowym. W takim wypadku opodatkowanie następuje nie w momencie powstania przychodu, ale w momencie jego wydatkowania lub stwierdzenia faktu zgromadzenia mienia. W postępowaniu dotyczącym ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych nie ma znaczenia, czy objęte postępowaniem przychody podlegają obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, czy też nie podlegają, jak np. co do zasady, przychody z działalności rolniczej. Znaczenie ma tylko uprawdopodobnione wskazanie przez podatnika źródła uzyskania przychodów oraz wykazanie faktu uregulowania związanego z nimi stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, nieistnienia zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Rozważana instytucja urzeczywistnia zasadę powszechności opodatkowania, wyrażoną w art. 84 Konstytucji.

Istotą postępowania w tym przedmiocie jest realizacja szczególnej instytucji opodatkowania przychodów podatnika, w wyniku której opodatkowane zostają przychody w wysokości wydatkowanej lub w wysokości wartości zgromadzonego mienia, w stosunku do których to przychodów podatnik nie jest w stanie wylegitymować się uregulowanym stosunkiem podatkowym. Pojęcie "źródło" w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. obejmuje zarówno przychody opodatkowane podatkiem dochodowym, jak i przychody zwolnione z podatku dochodowego na podstawie ustawy lub aktu wykonawczego, oraz przychody z działalności rolniczej, z gospodarki leśnej, ze spadków i darowizn. Przedmiotem postępowania jest nadwyżka kwoty wydatkowanej lub wartości zgromadzonego mienia nad przychodami podatnika, w stosunku do których ma uregulowany stosunek prawnopodatkowy. Rozważanym postępowaniem mogą zostać objęte zarówno przychody ujawnione w jego toku, tj. przychody uprzednio zaniżone bądź zatajone przez podatnika (w stosunku do których nastąpiło przedawnienie wydania

decyzji deklaratoryjnej), jak również przychody, w wypadku których źródło nie zostało w ogóle ujawnione. Samo wskazanie źródła przychodów przez podatnika nie daje podstawy do umorzenia postępowania, ponieważ znaczenie ma udowodnienie wielkości przychodów o uregulowanym stosunku podatkowym, które pokrywają poniesione wydatki lub wartość zgromadzonego mienia.

Przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach są to "takie przychody, które zostały wskazane przez podatnika, jako środki pokrywające poniesione wydatki lub z których pochodzi wartość zgromadzonego mienia, lecz ich wysokość nie odpowiada wartości tych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia". Z kolei przychody ze źródeł nieujawnionych to "przychody, które wskazane jako źródło finansowania poniesionych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia, nie zostały w odpowiednim czasie ujawnione, nie legitymują się uregulowanym stosunkiem zobowiązaniowym albo podatnik nie wskazuje (albo nie chce wskazać) żadnego źródła swoich przychodów, z którego finansowane są jego wydatki lub z którego zostało zgromadzone mienie".

Przesłanką ustalenia przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest stwierdzenie braku pokrycia poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie należy jednak utożsamiać pojęcia przychodów z nieujawnionych źródeł z przychodami, które można zidentyfikować w toku postępowania kontrolnego, np. z niewykazanymi w zeznaniu podatkowym przychodami z najmu. Kategorie takich źródeł przychodów, wymienione w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Przychodami ze źródeł nieujawnionych nie są również przychody zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przychody niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych wymienione w art. 2 u.p.d.o.f.

O uznaniu przychodów za niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych decyduje nieujawnienie przez podatnika źródła przychodów lub rzeczywistej wysokości przychodów ani w deklaracjach, ani w wyjaśnieniach popartych dowodami je uwiarygodniającymi. Należy zauważyć, że w postępowaniu podatkowym w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ciężar dowodu wykazania, że poniesione wydatki lub zgromadzone mienie znajdują pokrycie w przychodach opodatkowanych lub zwolnionych z opodatkowania, spoczywa na podatniku. Organ podatkowy nie jest zobowiązany do ustalania źródła ich finansowania. Definiując w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przychód z nieujawnionych źródeł, ustawodawca odnosi go do wydatków oraz mienia podatnika zgromadzonego przez niego zarówno w roku podatkowym, jak i w latach poprzedzających rok podatkowy, a w konsekwencji mienie to musi pochodzić wyłącznie z opodatkowanych przychodów lub z przychodów wolnych od opodatkowania. Ostatecznie zatem o uznaniu przychodu za niezajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych decyduje fakt nieujawnienia przez podatnika źródła przychodu o uregulowanym stosunku podatkowym lub rzeczywistej wysokości przychodu w żadnej deklaracji podatkowej ani w wyjaśnieniach w ramach odpowiedniego postępowania oraz niemożliwość określenia w inny sposób źródła przychodu przez organ podatkowy.

Do kategorii przychodów opodatkowanych w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zalicza się przychody (dochody) faktycznie ujawnione w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, z wyjątkiem jednak przychodów, w wypadku których nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego. Jeżeli w trakcie postępowania prowadzonego w trybie powołanego przepisu organ podatkowy stwierdzi niewłaściwe rozliczenie podatkowe przychodów, w stosunku do których nie nastąpiło jeszcze przedawnienie, wszczyna postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Jeżeli uwzględnić trzy wyróżnione przez Trybunał Konstytucyjny odpowiedzi na pytanie dotyczące rozumienia kategorii przychodów opodatkowanych, zgodnie z którymi są to przychody podlegające abstrakcyjnie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niebędące przychodami wolnymi od opodatkowania w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

- 1) niezależnie od tego, czy zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), i niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
- 2) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), niezależnie od tego, czy należny podatek został uiszczony,
- 3) tylko jeżeli zostały ujawnione w deklaracji (ewentualnie ujawnione w odpowiedniej wysokości), a należny podatek został uiszczony,

należy stwierdzić, że żadna z tych odpowiedzi - ze względu na możliwość wystąpienia różnych stanów faktycznych - nie jest "jednoznaczna".

W kategorii przychodów (dochodów) wolnych od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych mieszczą się przychody: 1) podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy, 2) wyłączone z opodatkowania podatkiem na podstawie art. 2 u.p.d.o.f., 3) podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p.

Przed 1 stycznia 2003 r. organy podatkowe określały wysokość: zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., zaległości podatkowej - na podstawie art. 21 § 3 o.p., a odsetek za zwłokę od tej zaległości - na podstawie art. 53 § 4 o.p. Od 1 stycznia 2003 r., wobec zmiany art. 21 § 3 o.p., organy podatkowe nie określają wysokości zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, lecz tylko wysokość zobowiązania podatkowego. Podstawę prawną tej decyzji, zarówno w poprzednim, jak i w aktualnym stanie prawnym, stanowi art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., stosowany również w sytuacji, gdy podatnik nie złożył zeznania o wysokości osiągniętego dochodu.

Przychody (dochody) zwolnione od opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 21 u.p.d.o.f.) albo wyłączone spod tego opodatkowania (art. 2 u.p.d.o.f.) nie są wykazywane w zeznaniu podatkowym. Jeżeli podatnik powołuje się na osiągnięcie takich dochodów, to wówczas ma obowiązek wskazania i udokumentowania źródła przychodów. Potwierdzenie uzyskania tych przychodów (dochodów) dowodami powoduje, że organ podatkowy nie wydaje decyzji w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. W przeciwnym razie wydawana jest decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od

dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Szczególne rozwiązania, w wypadku powołania się przez podatnika na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej bądź nabycia spadku lub otrzymania darowizny, przewidują przepisy regulujące podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od spadków i darowizn.

W postępowaniu dotyczącym przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych istotne znaczenie ma udokumentowanie (bądź uprawdopodobnienie) źródła uzyskania przychodów, a także wykazanie uregulowanego od nich stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, nieistnienia zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Dla opodatkowania przychodów, które nie mają pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych, nie ma decydującego znaczenia, w jakim okresie zostało zgromadzone mienie. Istotne jest, czy to mienie pochodzi ze źródeł opodatkowanych, które podatnik zgłosił organowi podatkowemu do opodatkowania we właściwym czasie, lub ze źródeł wolnych od opodatkowania. Wskazanie przez podatnika, w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., przychodów uzyskanych w latach, co do których nastąpiło przedawnienie zobowiązań podatkowych, nie niweczy postępowania prowadzonego w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych.

Poczynione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki oraz zgromadzone w tym roku mienie mogą być sfinansowane z przychodów uzyskanych przed wejściem w życie u.p.d.o.f.

Z art. 68 § 4 o.p. (w poprzednim stanie prawnym: art. 68 § 2 w związku z § 3 o.p.) wynika, że termin przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych jest jeden. Termin ten nie może rozpoczynać swojego biegu dwukrotnie, ponieważ nie ma to uzasadnienia w powołanym przepisie.

Zdaniem Ministra Finansów, podzielaćcego poglądy wyrażane w tym zakresie w orzecznictwie sądów administracyjnych, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych powstaje z momentem zgromadzenia mienia lub poniesienia wydatków, na pokrycie których podatnik nie może wskazać przychodów o uregulowanym stosunku prawnopodatkowym, natomiast zobowiązanie podatkowe - z dniem doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Postępowanie podatkowe w sprawie dochodów nieujawnionych wszczyna się nie wcześniej niż po złożeniu przez podatnika zeznania podatkowego za rok, którego takie postępowanie ma dotyczyć, lub po upływie terminu złożenia wskazanego zeznania.

Organ podatkowy jest obowiązany prowadzić postępowanie w sprawie dochodów nieujawnionych, jak każde inne postępowanie, zgodnie z zasadami postępowania podatkowego wynikającymi z przepisów prawa, w tym z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Podnosi się jednak w orzecznictwie, że ogólnej reguły dowodowej, zgodnie z którą ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym, nie można traktować jako bezwzględnej; niekiedy bowiem konstrukcja przepisów materialnoprawnych wymusza udowodnienie przez podatnika określonych, najczęściej korzystnych dla niego faktów. W takim zakresie podatnik zobowiązany jest do współudziału w zebraniu niezbędnego materiału dowodowego, a w szczególności współudział ten powinien polegać na poszukiwaniu środków dowodowych na poparcie zgłoszonych przez niego twierdzeń.

Zgodnie z jednolitą linią orzecniczą, w postępowaniu w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ciężar dowodu w zakresie wykazania, że wydatki lub zgromadzone mienie znajdują pokrycie w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, spoczywa na podatniku, przy czym występują rozbieżności odnośnie do tego, czy wystarczające jest wyłącznie uprawdopodobnienie przez podatnika posiadania dochodów pozwalających na pokrycie wydatków. Od ciężaru dowodu obarczającego podatnika należy odróżnić obowiązek organu podatkowego, polegający na ustaleniu nadwyżki wydatków w roku podatkowym i wartości zgromadzonego w tym roku mienia nad przychodem z roku podatkowego oraz mieniem zgromadzonym w latach poprzednich, a także obowiązek wszechstronnego i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

Podstawą wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego dotyczącego przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych są przepisy art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., obowiązujące w roku poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia.

Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. znajduje zastosowanie do postępowań dotyczących 2006 r., prowadzonych przez organy pierwszej instancji. Nie znajduje już natomiast zastosowania art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. Przy opodatkowaniu dochodów nieujawnionych za 2006 r. zastosowanie będzie miał art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym 31 grudnia 2006 r.

Zgodnie z art. 86 § 1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdaniem Ministra Finansów, należy jednak odróżnić przedawnienie zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa od wypełnienia przez podatnika obowiązków wynikających z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, fakt przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wyklucza obowiązków dokumentacyjnych, wynikających z powołanego przepisu, tj. wykazania pokrycia wydatków i mienia w przychodach uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Brzmienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyznacza zakres niezbędnego postępowania dowodowego; przesądza również o rozłożeniu ciężaru dowodzenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Pokrycie wydatków lub wartości zgromadzonego mienia podatnik powinien poprzeć wiarygodnymi dowodami, a nie ograniczać się jedynie do oświadczeń składanych w postępowaniu podatkowym.

Przepisy prawa nie nakładają obowiązku dokumentowania przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo przychodów zwolnionych od tego podatku. W prowadzonym przez organy podatkowe postępowaniu w sprawie wysokości przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w interesie podatnika jest jednak przedstawienie materiału dowodowego, z którego wynikałoby, że jego wydatki znajdują pokrycie w źródłach przychodu opodatkowanych lub wolnych od podatku. To podatnik ma wiedzę o

źródłach pochodzenia zgromadzonych zasobów finansowych bądź mienia na pokrycie wydatków. Niewystarczające jest tylko wskazanie posiadanych przedtem zasobów majątkowych jako źródła pokrycia wydatków w rozpatrywanym roku podatkowym oraz uprawdopodobnienie ich pochodzenia. Podatnik ma obowiązek wykazać, że konkretne zasoby na pokrycie wydatków, w rozpatrywanym roku podatkowym, pochodzą nie z jakichkolwiek przychodów, lecz wyłącznie z przychodów, które były opodatkowane lub wolne od opodatkowania. Wyjaśnienia podatnika stanowią dowód w postępowaniu, ale podlegają ocenie organu podatkowego, a ich wartość dowodowa zależy od tego, czy są one prawdopodobne (tj. poparte innymi dowodami).

Wysokość stawki określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. spełnia przede wszystkim funkcję prewencyjną. Obciążenie tym podatkiem osób, które nie ujawniły do opodatkowania we właściwym terminie uzyskanych dochodów, ma na celu zapobieganie takim negatywnym zachowaniom. Stawka podatku w wysokości 75% zachowuje zasadę sprawiedliwości społecznej, przez obciążenie tym podatkiem dochodów, które nie zostały ujawnione do opodatkowania. Państwo ma obowiązek, wynikający z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z wpływów z podatku stanowią źródło finansowania wydatków sektora finansów publicznych. Stawka podatku w wysokości 75% uwzględnia również odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w ustawowym terminie kwot podatku od uzyskanych dochodów. Zdaniem Ministra Finansów, zmodyfikowanie wskazanej stawki nie jest uzasadnione.

Minister Finansów przedstawił również:

1) dane statystyczne dotyczące decyzji ostatecznych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz kwot podatku w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za lata 1992-2003 i 2008-2011,

2) dane statystyczne dotyczące decyzji ostatecznych organów kontroli skarbowej i kwot podatku w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za lata 1997-2012,

3) wytyczne dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczące postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w wersji: z marca 2001 r., z grudnia 2004 r., z lutego 2009 r. i z grudnia 2010 r.

9. Prezes Trybunału Konstytucyjnego, w piśmie z 23 maja 2013 r., zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału dotyczące regulacji zaskarżonych przez Różę Kleibert może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Wskazaną opinię Minister Finansów, działający z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, przedstawił w piśmie z 17 lipca 2013 r., w którym stwierdzono, że orzeczenie w niniejszej sprawie może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej.

## II

Na rozprawie 18 lipca 2013 r. pełnomocnik skarżącej zmodyfikował skargę konstytucyjną przez jej cofnięcie w zakresie zarzutu niezgodności:

1) art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176; dalej: u.p.d.o.f.) z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako "zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.),

2) art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym.

Przedstawiciel Sejmu podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie, a przedstawiciel Prokuratora Generalnego wniósł o stwierdzenie, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz nie jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, a także o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

Uczestnicy postępowania odpowiedzieli na pytania członków składu orzekającego. Po uzyskaniu odpowiedzi, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna powinna przy tym spełniać warunki określone w ustawie z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

Trybunał uznał, że skarga konstytucyjna Róży Kleibert spełnia, co do zasady, wymogi stawiane przez Konstytucję i ustawę o TK. Ze względu na wielość zarzutów zawartych w rozpatrywanej skardze, dopuszczalność poszczególnych z nich została poddana szczegółowej analizie w dalszej części wyroku.

2. Przedmiotem skargi konstytucyjnej Róży Kleibert są przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Rozważane przepisy podlegały jednak zmianom na przestrzeni lat, w związku z czym konieczne było precyzyjne określenie tej ich wersji, która stanowiła

podstawę orzekania w sprawie skarżącej.

Jak wynika z zapadłych wobec Róży Kleibert decyzji organów podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych, zostały one wydane w oparciu o przepisy regulujące podatek dochodowy od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 1998 r. Ustalenie to pozostaje w zgodności z informacjami przedstawionymi przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów, w świetle których materialnoprawną podstawę decyzji w sprawie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach stanowią przepisy obowiązujące w roku podatkowym, którego dotyczy decyzja, czyli roku poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia, a w wypadku Róży Kleibert był to właśnie 1998 r. To znaczy, że przedmiotem rozpoznawanej skargi konstytucyjnej były:

1) art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w brzmieniu nadanym przez art. 317 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.), w którym to brzmieniu rozważany przepis obowiązywał od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.; art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi: "Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania".

2) art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym przez art. 317 pkt 4 o.p., w którym to brzmieniu rozważany przepis obowiązywał od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2001 r. (należy jednocześnie wyjaśnić, że ustalając okres obowiązywania art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. we wskazanej wersji, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił okoliczność, iż przepis ten składa się z dwóch części: wprowadzenia do wyliczenia, wspólnego dla całego art. 30 ust. 1 u.p.d.o.f., oraz treści zamieszczonej bezpośrednio w jego pkt 7, a 1 stycznia 2002 r. zmianie uległo wprowadzenie do wyliczenia); art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. stanowi: "Dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł przychodów nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu: od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach - w wysokości 75% dochodu".

Wziąwszy pod uwagę, że art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w rozważanym brzmieniu zostały uchylone w wyniku nowelizacji, do rozstrzygnięcia pozostała kwestia, czy utraciły one moc obowiązującą, co mogłoby prowadzić - na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK - do umorzenia postępowania w ich zakresie. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jednolicie przyjmuje się, że uchylenie przepisu prawnego nie jest równoznaczne z utratą przezeń mocy obowiązującej, jeżeli taki przepis na mocy regulacji intertemporalnych nadal normuje określone stany faktyczne, co oznacza - w świetle ustaleń współczesnej teorii prawa (zob. J. Mikołajewicz, Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne, Poznań 2000, s. 72-73, 77-81, 117-118; M. Hermann, Derogacja w analizach teoretycznoprawnych, Poznań 2012, s. 181-184, 193-195) - że stanowi wciąż podstawę rekonstrukcji obowiązujących norm prawnych, różniących się od norm pierwotnie w nim wyrażonych ograniczonym zakresem czasowym. Dotyczy to bezspornie niniejszej sprawy. Jak wynika z informacji przedstawionej przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów oba przepisy prawne w wersji kwestionowanej przez skarżącą są również aktualnie podstawą orzeczeń wydawanych przez sądy administracyjne, a art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. jest nadal stosowany przez organy podatkowe. Należy zatem przyjąć, że badane przepisy nie utraciły mocy obowiązującej.

Pozostaje jeszcze wyjaśnić, że jakkolwiek w przywołanych wersjach przepisów u.p.d.o.f. w wyrażeniach: "dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nie ujawnionych" stosowana była pisownia rozłączna słów "nie ujawnione" i "nie znajdujące", to w aktualnym brzmieniu u.p.d.o.f. słowa te pisane są łącznie; w niniejszym wyroku uwzględniony został zapis obecnie stosowany przez ustawodawcę.

Trzecim przepisem prawnym współkształtującym instytucję podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, zaskarżonym przez Różę Kleibert, jest art. 68 § 4 o.p. w aktualnym brzmieniu, nadanym przez art. 1 pkt 56 lit. a ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Art. 68 § 4 o.p. stanowi: "Zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja".

W ocenie Prokuratora Generalnego, art. 68 § 4 o.p. nie był podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wobec Róży Kleibert, gdyż sądy administracyjne nie powoływały tego przepisu w swoich wyrokach, co powinno prowadzić do umorzenia postępowania w jego wypadku. Ze stanowiskiem tym nie można się zgodzić. Nie ulega bowiem wątpliwości, że art. 68 § 4 o.p. wraz z art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. są łącznie niezbędne do odtworzenia normy kompetencyjnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Rozważany przepis, wyznaczający okres, w jakim dopuszczalne jest skorzystanie ze wskazanego upoważnienia, został przy tym powołany w decyzji podatkowej organu drugiej instancji, wydanej wobec skarżącej, a w konsekwencji stanowił podstawę prawną podjętych w stosunku do Róży Kleibert rozstrzygnięć. Okoliczność, że nie wymieniono go również w orzeczeniach sądów administracyjnych (co w wypadku wyroku sądu pierwszej instancji budzi poważne wątpliwości, gdyż sąd ten odniósł się do kwestii przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych, powołując jednak - prawdopodobnie przez omyłkę, na którą wskazuje fragment uzasadnienia, w którym omówiona została decyzja organu podatkowego drugiej instancji - art. 68 § 3 o.p., zamiast art. 68 § 4 o.p.) nie zmienia tego faktu, gdyż zgodnie z powszechnie przyjętą praktyką formułowania sentencji i uzasadnień wyroków sądowych nie jest konieczne podanie wszystkich przepisów prawnych kształtujących sytuację prawną jednostki, lecz wystarczy wskazanie jedynie tych przepisów, które pełnią funkcję podstawową. Należy poza tym przywołać stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w pełnoskładowym wyroku z 21 września 2011 r., sygn. SK 6/10 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 73): "Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przedmiotem jego kontroli w postępowaniu wszczętym na podstawie skargi konstytucyjnej jest podstawa prawna wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego

rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego. Pojęcie «podstawa prawna» ma przy tym autonomiczne znaczenie na gruncie przepisów konstytucyjnych regulujących instytucję skargi konstytucyjnej. Z uwagi na charakter skargi konstytucyjnej nie może być ono utożsamiane wyłącznie z przepisem, który stanowił normatywną (kompetencyjną, proceduralną) podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia. Takie zawężenie rozumienia pojęcia «podstawa prawna» prowadziłoby bowiem w konsekwencji do zanegowania istoty skargi konstytucyjnej. Skarga ta jest środkiem ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki, służącym eliminacji z porządku prawnego niekonstytucyjnego aktu normatywnego. O tym, że zaskarżony akt normatywny był w znaczeniu konstytucyjnym podstawą ostatecznego orzeczenia, można generalnie mówić wtedy, gdy owo rozstrzygnięcie - przy tym samym przedmiocie i zakresie sprawy - byłoby lub mogłoby być inne w przypadku nieobowiązywania normy prawnej o treści kwestionowanej przez skarżącego. Nie ma przy tym decydującego znaczenia, czy organ prowadzący zakończoną sprawę powołał kwestionowany przez skarżącego przepis *explicite*, czy też przepis ten był merytoryczną przesłanką zastosowania prawa w danej sprawie".

3. Przed ustosunkowaniem się do zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej Róży Kleibert, konieczne wydało się przedstawienie dotychczasowego dorobku Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego instytucji podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. Instytucja ta została poddana obszernej analizie w wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21), w którym stwierdzono, że art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji - z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie - wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.) w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Ze względu na aktualność zapatrywań wyrażonych w przywołanym orzeczeniu, celowe jest przytoczenie *in extenso* jego obszernego fragmentu, który Trybunał Konstytucyjny w niniejszym składzie w pełni zaakceptował.

Będący przedmiotem pytania prawnego w sprawie o sygn. P 90/08, art. 54 k.k.s. penalizuje zachowanie podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie (§ 1), łągódząc tę odpowiedzialność, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości (§ 2) oraz gdy nie przekracza tzw. ustawowego progu (§ 3). W wypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, podatnikiem jest osoba fizyczna osiągająca przychody ze źródeł wskazanych w u.p.d.o.f. Przedmiotem opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest uzyskany przez podatnika dochód, zaś podstawą opodatkowania - ów dochód ustalony ilościowo lub wartościowo, zgodnie z przepisami tej ustawy. Zgodnie z art. 53 § 28 k.k.s., narażenie czynem zabronionym na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, a to znaczy, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.

W pytaniach prawnych, rozpoznanych w sprawie o sygn. P 90/08, kwestionowana była zgodność z art. 2 Konstytucji art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu. Pytające sądy wskazały, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nosi znamiona sankcji administracyjnej, penalizującej niedopełnienie przez podatnika ciężących na nim obowiązków podatkowych, a więc jest przepisem o charakterze represyjnym, którego charakter odpowiada karom i majątkowym środkom karnym wymierzonym na podstawie k.k.s. Podstawowym argumentem, wskazującym na represyjny charakter tego przepisu, miała być określona w nim stawka zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu. Wysokość tej stawki sugeruje, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie stanowi zwykłego podatku, ciężaru uszczuplającego majątek rzetelnych podatników, lecz dotyka ono tych, którzy uchybili powinności ujawnienia dochodów ze wszystkich źródeł przychodów. Wymierzenie tak określonej sankcji następuje bez względu na okoliczności dotyczące uchylającego podmiotu, a więc na zasadzie winy obiektywnej, a ujawnienie nieprawidłowości w tym zakresie aktualizuje obowiązek zapłacenia podatku według podwyższonej stawki. Istota wątpliwości zgłoszonych przez pytające sądy sprowadzała się zatem do kwestii zgodności z Konstytucją kumulatywnego stosowania sankcji w razie zbiegu odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej polegającej na pobraniu zryczałtowanego podatku w wysokości 75% dochodu.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, problematyka nieujawnionych źródeł dochodów (przychodów) związana jest wyłącznie z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych. Tylko w wypadku osób fizycznych występuje podział na źródła przychodów, tj. rodzaje czynności faktycznych lub prawnych, których wykonywanie przez podatnika prowadzi do uzyskania przychodów, a w konsekwencji - po odliczeniu kosztów, jeżeli takie występują - do uzyskania dochodu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym. Realizacja zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oparta jest na obowiązku samodzielnego ujawnienia przez podatnika dochodów podatkowych. Po powstaniu obowiązku podatkowego podatnik powinien złożyć deklarację podatkową. Jeżeli jednak podatnik nie ujawnia źródła przychodów i w efekcie nie deklaruje osiągnięcia z tego źródła dochodów, to stosuje się nadzwyczajny proceduralnie wymiar dochodu ze źródeł nieujawnionych.

Ustalenie wielkości dochodu nieujawnionego dokonuje się przez wykazanie braku pokrycia dla poniesionych przez podatnika wydatków oraz wartości zgromadzonego przezeń mienia w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych wiąże się zatem ze szczególnym określeniem podstawy opodatkowania, która wyznaczana jest na podstawie zewnętrznych znamion majątkowych, zdefiniowanych jako poniesione wydatki oraz wartość zgromadzonego w danym roku mienia. Wielkość wszystkich wydatków podatnika i wartość całego zgromadzonego przez podatnika mienia odpowiada - w założeniu ustawodawcy - równowartości uzyskanego przez podatnika dochodu.

Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. umożliwia zastosowanie odrębnej procedury zmierzającej do wymiaru zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zobowiązanie podatkowe w tym wypadku jest - tak jak i w wypadku procedur ogólnych - następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu uzyskanego przez podatnika dochodu



podatkowego. O powstaniu tego obowiązku świadczą poniesione przez podatnika wydatki oraz wartość zgromadzonego mienia, które stanowią swego rodzaju formy pośredniego "ujawnienia" dochodu podlegającego opodatkowaniu. Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach z proceduralnego punktu widzenia jest nadzwyczajną, zastępczą i uzupełniającą metodą wymiaru zobowiązania, stosowaną zamiast opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych. Z materialnego punktu widzenia opodatkowanie na zasadach ogólnych i opodatkowanie dochodów nieujawnionych różni się wzorcem podstawy opodatkowania.

Dochód ustalony z wykorzystaniem znamion majątkowych, a więc dochód, którego dotyczy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., pochodzi z odrębnej i szczególnej kategorii źródła przychodów. Źródło przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych - tzw. źródło nieujawnione - jest bowiem "rozpoznawane" po okolicznościach pozwalających ustalić wysokość dochodu tego rodzaju. Z tych względów w doktrynie oraz orzecznictwie przyjmuje się, że konstrukcja dochodów nieujawnionych odnosi się do sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie wskazuje źródeł przychodów bądź wskazane źródła są niewiarygodne. Z dochodami nieujawnionymi mamy do czynienia w sytuacji, gdy ujawnia się wcześniej ukryty przedmiot opodatkowania (dochód), natomiast nie zostało ujawnione źródło tego dochodu. Inaczej mówiąc, dochód jest względnie znany (poznawalny co do wielkości), natomiast nieznane (nieujawnione) jest źródło przychodów. Dochód nieujawniony jest to więc dochód, który nie ma uzasadnienia w znanych organom podatkowym źródłach przychodów i którego nie można powiązać z żadnym znanym źródłem przychodów, wymienionych w u.p.d.o.f. Podatnik zaś nie ujawnia organom podatkowym źródła dochodów z uwagi na to, że albo nie może, albo też nie chce tego dokonać. Konstrukcja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., jako wykorzystująca zależność pomiędzy uzyskaniem dochodu a zgromadzeniem mienia i poczynieniem wydatków, nie ma uzasadnienia w wypadkach, gdy "rzeczywisty" przedmiot opodatkowania jest znany.

Kategoria źródeł przychodów jest zatem istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zarówno w zakresie przedmiotu, jak i podstawy opodatkowania. Zidentyfikowanie źródła dochodu jest warunkiem niezbędnym do stwierdzenia uzyskania przez podatnika dochodu z tego źródła (przedmiotu opodatkowania w zakresie podatku dochodowego). Umożliwia jednocześnie ustalenie jego wielkości (podstawy opodatkowania).

Z tych względów pojęcie źródeł nieujawnionych powinno być ujmowane zgodnie z charakterem opodatkowania dochodów nieujawnionych. Z jednej strony wzorzec opodatkowania ma charakter materialnoprawny, z drugiej jednak stosunek prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych powstaje tylko z tego powodu, że podatnik - pomimo obowiązku - nie ujawnił w całości podatkowego stanu faktycznego. Uprawnia to organ podatkowy do wymierzenia podatku od dochodów nieujawnionych z zastosowaniem stawki podatkowej 75-procentowej, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., przy czym podstawę opodatkowania stanowi dochód, który tożsamy jest z przychodem zdefiniowanym w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia podatku, lecz jest instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, mającą stanowić *ultima ratio*, tj. instytucją, która powinna znajdować zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego okazuje się niemożliwe. Za pomocą opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się - jako zasadniczą - funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności regulacji prawnej kwestionowanej w sprawie o sygn. P 90/08 z zasadą *ne bis in idem* i zasadą proporcjonalności, wynikającymi z art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zarzuty sformułowane w rozpoznanych pytaniach prawnych wymagały przede wszystkim ustalenia charakteru prawnego normy zawartej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Trybunał musiał bowiem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy mamy tu do czynienia z szeroko rozumianą sankcją karną, sankcją administracyjną czy też z normą innego rodzaju. Określenie charakteru prawnego art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., umożliwiło ocenę zgodności jego stosowania wobec osób fizycznych, obok kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, określone w art. 54 k.k.s.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że granica pomiędzy deliktem administracyjnym i będącą jego konsekwencją karą administracyjną a wykroczeniem jest płynna, a określenie jej zależy w wielu sytuacjach od uznania władzy ustawodawczej. Trybunał wskazywał przy tym, że brak jest jasnego, czytelnego i uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą (powinny być) kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej (pieniężnej). Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja i prewencja, natomiast kar administracyjnych - oprócz celu restytucyjnego - także prewencja. Nie znaczy to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna, czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji. Cel wprowadzenia i funkcje, jakie pełni określona norma, stają się więc ważnym wyróżnikiem dającym odpowiedź na pytanie, z jaką normą mamy do czynienia.

Trybunał Konstytucyjny, w licznych orzeczeniach dokonywał materialnoprawnej oceny różnych regulacji w celu stwierdzenia, czy mają one charakter represyjny (quasi-karny) oraz czy i w jakim zakresie należy do nich odnosić konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej (szczególnie te wynikające z art. 42 Konstytucji). Można tu wskazać liczne orzeczenia, np. wyroki: z 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97 (OTK ZU nr 7/1998, poz. 117), z 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05 (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27), z 17 lutego 2009 r., sygn. SK 10/07 (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8), z 12 maja 2009 r., sygn. P 66/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65), z 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62), z 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4), z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103), z 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104). W przytoczonych wypowiedziach Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że "dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże" (wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91). Z punktu widzenia Konstytucji zasadnicze znaczenie ma nie tyle "nazwa" danego postępowania, ile stwierdzenie, czy ze względu na charakter norm prawnych, regulujących to postępowanie, istnieje konieczność zastosowania

do nich konstytucyjnych gwarancji dotyczących odpowiedzialności karnej (por. powołany wyrok o sygn. K 18/03). Rozumienie pojęcia "odpowiedzialność karna" na poziomie konstytucyjnym jest niezależne od treści przypisywanych mu w ustawodawstwie zwykłym. Definiując to pojęcie na płaszczyźnie konstytucyjnej, nie można zatem odwoływać się wprost do elementów wyróżniających ten rodzaj odpowiedzialności na płaszczyźnie ustawowej. Taki zabieg umożliwiłaby bowiem omijanie gwarancji konstytucyjnych odnoszących się do odpowiedzialności represyjnej przez formalne kwalifikowanie jej w ustawie jako inny niż karna rodzaj odpowiedzialności. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że przez przepisy represyjne należy rozumieć nie tylko przepisy karne sensu stricto, ale wszelkie przepisy o charakterze represyjnym, a więc te, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania.

Z tego punktu widzenia Trybunał uznał, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie odpowiada w pełni sformułowanej w doktrynie prawniczej i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karnoadministracyjnego). Konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach jest instytucją mającą na celu wymierzenie podatku dochodowego w sytuacji niedokonania takiego wymiaru przez samego podatnika. Pełni głównie funkcję restytucyjną, która skierowana jest na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań. Ponieważ wysokość strat ponoszonych przez państwo, w wyniku niedopełnienia przez podatników ich obowiązków podatkowych, nie jest w rzeczywistości możliwa do określenia, dlatego ustawodawca przyjął odmienny wzorzec podstawy opodatkowania. Ten odmienny wzorzec opodatkowania znalazł tu zastosowanie wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu i odzyskania wcześniej niezapłaconego podatku. Zwiększone zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów pełni również funkcję prewencyjną, sama bowiem możliwość jego ewentualnego zastosowania powinna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych.

Założeniem opodatkowania dochodów nieujawnionych jest realizacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, przekształconego w zobowiązanie podatkowe, które zostało ukryte przez podatnika. Pierwotnym źródłem powinności poniesienia ciężaru podatkowego jest tu zatem powstanie obowiązku podatkowego w związku z osiągnięciem dochodu. W wypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych stosunek prawnopodatkowy łączący podatnika z podmiotem publicznoprawnym istnieje - przyjmując w uproszczeniu - w związku z osiągnięciem dochodu, tyle tylko że w następstwie ukrycia faktu osiągnięcia dochodu oraz na skutek przesłanek wskazanych w ustawie zmienia się jakość i treść tego stosunku.

Z czysto technicznego punktu widzenia podatek od dochodów nieujawnionych jest więc tylko swoistym uzupełnieniem "normalnego trybu" opodatkowania dochodów w schemacie opodatkowania globalnego dochodu. W modelu opodatkowania dochodów ustalanych na podstawie znamion zewnętrznych zakłada się, że zarówno przedmiot podatku dochodowego, jak i jego podstawa istnieją, lecz nie dadzą się w zwykły sposób przewidziany w ustawie odtworzyć celem odwzorowania podatku. W zamian przyjmuje się inne ustawowe znamiona. Stąd też uzasadnione są w pełni opinie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego o uzupełniającym czy też substytucjonalnym charakterze konstrukcji podatku od dochodów nieujawnionych - i to nie tylko w odniesieniu do podatku dochodowego, ale również w stosunku do całego systemu podatkowego, co wiąże się z zadaniem jego uszczelniania.

Na podstawie przedstawionej analizy ratio legis podatku od dochodów nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie można przypisać charakteru sankcji podatkowej, dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym). Nieujawnienie dochodów podatkowych wymaga podjęcia przez organ działań polegających na ustaleniu wysokości dochodów rzeczywiście uzyskanych przez podatnika i ich opodatkowaniu. Omawiana regulacja jest normą określającą - odrębny, istniejący niezależnie od innych źródeł przychodu, podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub w innych zryczałtowanych formach - podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez obowiązek wtórny i zastępczy, który dotyczy dochodu w postaci wydatków i majątku. Opodatkowanie dochodu nieujawnionego nie jest, jak już wspomniano, zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik, pomimo ciążącego na nim obowiązku, nie ujawnił źródła dochodu, z którą związana jest 75-procentowa stawka podatkowa. Stawka 75-procentowa jest więc stawką szczególną, stosowaną w związku ze szczególną formą opodatkowania.

Odpowiedzialność karna z tytułu ukrycia przedmiotu lub podstawy opodatkowania i narażenia w ten sposób na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest odrębna od spełnienia obowiązku podatkowego, ciążącego na podatniku. Dla pociągnięcia sprawy do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe konieczne jest wykazanie w postępowaniu karnym skarbowym jego zawinienia. Będący przedmiotem pytania prawnego w sprawie o sygn. P 90/08, art. 54 k.k.s. penalizuje zachowania uznane przez ustawodawcę za czyny społecznie szkodliwe, godzące w interes fiskalny państwa. Celem tej regulacji jest zwalczanie przestępczości skarbowej, a więc zachowań polegających na przestępczym, zwinionym, uchylaniu się od płacenia podatków osób, które ukrywają źródła dochodów. Przepis ten pełni zatem zupełnie inną funkcję niż ta, którą można przypisać instytucji opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu.

Po ustaleniu, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie może być kwalifikowany jako przepis o charakterze karnym (w rozumieniu konstytucyjnym), a w rezultacie nie może być oceniany z uwagi na naruszenie zasady ne bis in idem, Trybunał Konstytucyjny zbadał również zasadność zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację prawną zasady proporcjonalności. W jego ocenie, zastosowanie wobec podatnika stawki podatkowej 75-procentowej nie może być rozpatrywane w kategoriach typowej reakcji ustawodawcy. Wysokość tej stawki powoduje, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. prowadzi nie tylko do odzyskania niezapłaconego przez podatnika podatku (funkcja restytucyjna), ale ma na celu również skłonienie podatnika do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego (funkcja prewencyjna).

Kwestię dublowania czy multiplikacji sankcji (niezależnie od tego, jaki poszczególne z nich mają charakter) należało zatem rozważyć w aspekcie zasady proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji. "Nadmierna represywność" powodująca, że oceniane rozwiązanie normatywne uznaje się za nieproporcjonalnie uciążliwe, może bowiem mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd. Problem dublowania sankcji jako

kwestia proporcjonalności podniesiony został także w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97 (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej przewidzianej w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), określanej jako "dodatkowe zobowiązanie podatkowe", oraz odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji: "Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną". Do powołanego orzeczenia nawiązał Trybunał w wyroku z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95), oceniając podobną regulację, zawartą w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.).

Zasadniczy problem sprowadzał się zatem do kwestii, czy stosowanie podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., oprócz kar za wykroczenie skarbowe czy przestępstwo skarbowe, jest przejawem, jak wskazały pytające sądy, kumulowania (dublowania) odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej tej samej osoby, za ten sam czyn. Udzielenie pozytywnej odpowiedzi na postawione pytanie prowadziłoby do uznania, że w badanym stanie prawnym dochodzi do naruszenia zasady proporcjonalności. Ustawodawca, określając sankcję za naruszenie prawa, w szczególności musi respektować zasadę równości i zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych (zob. wyrok z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2). Oceniając dopuszczalność stosowania podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach i kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, należy podnieść kilka kwestii.

Po pierwsze, podwyższona stawka podatkowa łagodzona jest sposobem obliczania podstawy podatku od dochodów nieujawnionych. Należy powtórzyć, że odmienny od ogólnych zasad wzorzec podstawy opodatkowania znalazł w tym przepisie zastosowanie tylko i wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu, pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach. Ujawnienie przez samego podatnika źródeł dochodu wyłącza możliwość zastosowania stawki podatkowej w wysokości 75%. Również jeżeli zebrane przez organ podatkowy w toku postępowania dowody wskazują, że podatnik uzyskiwał w danym roku podatkowym przychody ze znanych, choć niezgłoszonych do opodatkowania, źródeł przychodów, organ ten powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, bez potrzeby wszczynania postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Słuszne jest zatem stanowisko, że nie ujawniając - wbrew obowiązкови - tych źródeł, podatnik niejako godzi się na zastosowanie wobec niego podatku wynikającego z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

Po drugie, zastosowanie podwyższonej stawki podatkowej w opodatkowaniu dochodu nieujawnionego uzasadnione jest przede wszystkim odmiennym sposobem konkretyzacji zobowiązania i związanym z tym brakiem naliczania odsetek za zwłokę. Przyjmuje się bowiem, że wymiar zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych wymaga wydania decyzji podatkowej ustalającej jego wysokość. Jeżeli kwota podatku zostanie uregulowana w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji, podatnika nie obciążają odsetki od zaległości podatkowych. W wypadku dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych, z korektą zobowiązania dokonywaną po upływie terminu płatności podatku wiąże się obowiązek zapłaty odsetek od zaległości podatkowej - niezależnie od tego, czy korekta dokonywana jest przez podatnika, czy też przez organ podatkowy. W konsekwencji należy przyjąć, że podwyższona stawka dla dochodów nieujawnionych musi rekompensować niemożność obciążenia pozostającego w zwłoce podatnika świadczeniem odsetkowym. Opodatkowanie dochodów na podstawie oznak zewnętrznych może "sprawiać wrażenie" konstrukcji stwarzającej podatnikowi sytuację niekorzystną w porównaniu z tą, jaka wynika z opodatkowania na zasadach ogólnych. W rzeczywistości może się jednak okazać, że dolegliwość, którą niesie ze sobą opodatkowanie dochodów nieujawnionych z perspektywy rzeczywistego ciężaru, jaki ma ponieść podatnik, jest mniejsza niż ta, która opiera się na opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Oceniając kwestię dopuszczalności ustalania podatku od dochodów nieujawnionych oraz stosowania sankcji karnoskarbowej, należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Znamiona majątkowe umożliwiają odtworzenie przez organ wielkości dochodów podatkowych, gdy nieujawnienie dochodów ma charakter oczywisty, a ich wielkość jest znacząca. W wypadku dokonania przez podatnika wydatków, które nie pozostawiły trwałego śladu, nie istnieje możliwość ujęcia ich jako elementu podstawy opodatkowania. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. umożliwia podatnikowi zachowanie biernej postawy w postępowaniu i nie przewiduje możliwości nałożenia na podatnika obowiązku wyjawienia dokonanych wydatków i wartości zgromadzonego mienia, ciężar zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego spoczywa bowiem na organie podatkowym.

Zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu zatajonego stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, z uwagi na niemożność przesądzenia, kiedy ów dochód powstał, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników nieuczciwych w stosunku do podatników uczciwych. Brak reakcji państwa na ukrywanie dochodów objętych opodatkowaniem oznaczałby lepsze traktowanie podatnika nieujawniającego swoich dochodów, względem podatnika, rzetelnie deklarującego dochody i odprowadzającego podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wysokość uzyskanego dochodu. Z konstytucyjnego punktu widzenia rażąco nieusprawiedliwione byłoby uznanie, że nie ma znaczenia w tym samym stanie faktycznym, czy jeden z podatników realizuje obowiązki nałożone przez normę prawa podatkowego, a inny nie. W ocenie Trybunału, państwo ma obowiązek, wynikający m.in. z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna (art. 2 Konstytucji) oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej.

Nietrudno też zauważyć, że zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu zatajonego stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, stawiałoby podatnika, który ukrył dochody, w korzystniejszej sytuacji od podatnika, który nie ujawnił co prawda dochodu, jednak jego źródła są znane. Podatnicy należący do ostatniej wymienionej kategorii zobowiązani są bowiem do uiszczenia niezapłaconego podatku wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia ich od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Nie można zatem zgodzić się z poglądem, że wymierzenie podatnikowi, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., zryczałtowanego podatku i ewentualne pociągnięcie go do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest przejawem kumulowania odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej, pozostającym w sprzeczności z art. 2 Konstytucji (zasada proporcjonalności). Mechanizm prawny przewidujący odpowiedzialność karnoskarbową podatnika, któremu wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy, z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, nie może być uznany za nieproporcjonalny czy nadmiernie represyjny.

Już tylko na marginesie warto wskazać, że w doktrynie prawa podatkowego dominuje pogląd, że zwiększona odpowiedzialność podatkowa niektórych podmiotów łamiących prawo podatkowe nie wyklucza ewentualnej odpowiedzialności karnej skarbowej. Uchylenie się od opodatkowania przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest zjawiskiem groźnym dla państwa. Po pierwsze, podważa bowiem racjonalne podstawy i uzasadnienie opodatkowania. Po drugie, negatywnie oddziałuje na planowanie i prognozowanie gospodarcze państwa (niemożność zarówno precyzyjnego zaplanowania, jak i wykonania dochodów budżetowych z tytułu podatków). Po trzecie, zakłóca konkurencję między podmiotami obrotu gospodarczego, dając przewagę podmiotom "oszczędzającym" na zapłacie podatku nad uczciwymi podatnikami. Wreszcie, postrzegając system podatkowy również jako instrument wyrównywania nierówności społecznych, należy wskazać, że nieujawnianie dochodów skutkuje zmniejszeniem zakresu redystrybucji podatkowej i przesunięciem strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych. Z tych względów nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu na gruncie prawa podatkowego ujmowane jest jako działanie naganne w największym stopniu. Nieujawnienie źródła przychodu powinno w związku z tym spotykać się z surowszym traktowaniem przez państwo niż samo nieujawnienie lub ujawnienie w nieprawidłowej wysokości podstawy opodatkowania, by nie spowodować destrukcji - opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników - systemu podatkowego, dla którego sprawnego funkcjonowania rzetelne ujawnienie przedmiotu opodatkowania ma niewątpliwie charakter wzmacniający.

4. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w zakresie, w jakim pełnomocnik skarżącej cofnął skargę konstytucyjną, czyli w odniesieniu do zarzutu niezgodności:

1)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 Konstytucji, ze względu na dopuszczenie stosowania wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez u.p.d.o.f. jako "zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz sankcji za wykroczenie skarbowe albo przestępstwo skarbowe na podstawie art. 54 k.k.s. (Dz. U. z 2013 r. poz. 186); z analizy uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynikało, że - jakkolwiek skarżąca powoływała się ogólnie na zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zasadę sprawiedliwości społecznej - zastrzeżenia dotyczące zgodności z art. 2 Konstytucji odnoszone były w tym wypadku wyłącznie do wywodzonej z tego przepisu zasady *ne bis in idem*,

2)art. 20 ust. 3 w związku z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., rozumianego w ten sposób, że w postępowaniu w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów obowiązek wykazania źródeł przychodów ciąży na podatniku, z art. 42 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie zasady domniemania niewinności osób poddanych represjom o charakterze quasi-karnym.

Trybunał Konstytucyjny zauważył dodatkowo, że naruszenie konstytucyjnej zasady *ne bis in idem* ma specyficzny charakter. W świetle tej zasady niekonstytucyjność nie dotyczy bowiem bezpośrednio żadnej z dwóch lub większej liczby obowiązujących równolegle norm sankcjonujących, rozpatrywanych odrębnie, ale całego mechanizmu sankcjonowania, którego elementami są takie normy. Niezgodność rozważanych norm sankcjonujących z ustawą zasadniczą jest zatem pochodną niekonstytucyjności wskazanego mechanizmu. Postawiony przez skarżącą zarzut uchybienia zasadzie *ne bis in idem*, nawet w razie jego niewycofania, nie mógłby zostać rozpoznany przez Trybunał, gdyż w tym zakresie skarga konstytucyjna nie spełniała warunków dopuszczalności określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Róża Kleibert nie wykazała, by w jej wypadku miało miejsce - poza wymierzeniem podatku od dochodów nieujawnionych - orzeczenie jakiegokolwiek sankcji na podstawie k.k.s. Z treści skargi nie wynikało nawet, by wobec skarżącej zostało wszczęte postępowanie karnoskarbowe. W takiej sytuacji nie można by przyjąć, że w jej sprawie doszło do zastosowania obu reżimów odpowiedzialności prawnej.

Należało poza tym odnotować, że formułowane przez Różę Kleibert wątpliwości dotyczące dopuszczalności zbiegu odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 54 k.k.s. oraz odpowiedzialności podatkowej na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. zostały poddane szczegółowej analizie w przywoływanym już wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, w którym orzeczono o konstytucyjności kwestionowanej regulacji. Jakkolwiek wyrok ten nie jest formalnie wiążący w niniejszej sprawie, gdyż dotyczył art. 54 k.k.s. w związku z inną wersją przepisów u.p.d.o.f., to jednak - mając na uwadze, że w relewantnym zakresie mamy do czynienia z identyczną konstrukcją podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalanego według stawki 75-procentowej - trzeba przyjąć, iż zarzut skarżącej dotyczący naruszenia zasady *ne bis in idem* nie mógłby zostać uznany za zasadny. Podkreślenia wymaga jednak, że wyrok o sygn. P 90/08 odnosił się wyłącznie do kwestii zbiegu odpowiedzialności przewidzianej w art. 54 k.k.s. oraz w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Poza zakresem rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego w kontekście zarzutu uchybienia zasadzie *ne bis in idem* pozostało podnoszone przez skarżącą zagadnienie możliwości zastosowania w postępowaniu karnoskarbowym - oprócz wymierzenia kary - środków karnych, określonych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej. Ze względu na umorzenie postępowania odnośnie do zarzutu naruszenia zasady *ne bis in idem* Trybunał nie mógł ustosunkować się do wskazanej kwestii. Nie ulega jednak wątpliwości, że w świetle wymogów konstytucyjnych za niedopuszczalną należałoby uznać sytuację, w której w związku z zatajeniem przez podatnika przychodu - poza ustaleniem podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową i wymierzeniem kary w postępowaniu karnoskarbowym - orzekano byłby jednocześnie środek karny w postaci przepadku kwoty odpowiadającej wysokością podatku dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych.

Na marginesie warto również zauważyć, że wyrażone w skardze konstytucyjnej zapatrywanie, zgodnie z którym ustalenie, na podstawie art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach wystarcza do postawienia zarzutu naruszenia art. 54 k.k.s., jest błędne, co jednoznacznie wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego (zob. wyrok z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II KK 20/09, publ. OSNKW nr 11/2009, poz. 95, oraz wyrok z 20 października 2011 r., sygn. akt V KK 340/11, publ. Lex nr 1044081).

5. Następnie Trybunał Konstytucyjny odniósł się do dwóch zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, a mianowicie zarzutu niezgodności:

1)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że upoważniając organ podatkowy do orzekania, pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego, o faktycznym przypadku na rzecz Skarbu Państwa 75% dochodów wypracowanych przez podatników, którzy nie ujawnili wszystkich źródeł przychodu, narusza konstytucyjnie ustanowioną wyłączność sądu do orzekania o przypadku rzeczy oraz prawo do sądu,

2)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, ze względu na to, że pod pozorem zryczałtowanego podatku dochodowego wprowadza środek o charakterze sankcji polegającej na konfiskacie 75% wartości mienia uzyskanego w sposób niewykazany legalnie, chociaż czyn zabroniony i jego znamiona powinny zostać określone w taki sposób, by zarówno dla adresata unormowania, jak i dla organów unormowanie to stosujących zakres zastosowania normy prawnokarnej oraz jej rzeczywisty charakter nie budziły wątpliwości.

Łączne rozpoznanie wskazanych zarzutów wynika z tego, że oba opierają się na założeniu, iż rozważany przepis u.p.d.o.f. ma charakter represyjny, karnoadministracyjny czy wręcz quasi-karny, a sam podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalany według stawki 75-procentowej, jest instytucją prawa represyjnego równoznaczną z przypadkiem mienia. Zanim jednak Trybunał Konstytucyjny odniósł się do wskazanych zarzutów, konieczne było rozpatrzenie ich dopuszczalności. Uzasadnione w tym kontekście są dwie uwagi.

Po pierwsze, formułując zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 46 w związku z art. 45 ust. 1 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, na czym miałyby polegać niezgodność kwestionowanej regulacji z drugim z powołanych wzorców konstytucyjnych. Wydaje się, że art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej został powołany jedynie w celu wzmocnienia argumentacji przemawiającej za naruszeniem art. 46. Zabieg ten był jednak bezcelowy, gdyż treść normatywna obu postanowień Konstytucji jest od siebie niezależna. Art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej gwarantuje prawo do sądu w każdej sprawie, przy czym nie rozstrzyga, czy taka sprawa ma od samego początku być rozpoznawana przez sąd, natomiast art. 46 ustawy zasadniczej zastrzega, że przypadek rzeczy może nastąpić tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu. Skarżąca nie wykazała zatem, w jaki sposób art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. miałyby naruszać art. 45 ust. 1 Konstytucji, co skądinąd nie dziwi, skoro nie reguluje on jakichkolwiek zagadnień związanych z prawem do sądu. Podkreślenia wymaga przy tym, że decyzje ustalające podatek od dochodów nieujawnionych podlegają zaskarżeniu, na zasadach ogólnych, do sądu administracyjnego. Trybunał Konstytucyjny uznał w konsekwencji, że analizowany zarzut może zostać rozpoznany jedynie w kontekście wzorca, którym jest art. 46 Konstytucji, a w pozostałym zakresie postępowanie podlegało umorzeniu.

Po drugie, zarzucając niezgodność art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 42 ust. 1 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, w jaki sposób kwestionowany przepis prawny miałby uchylać zasadzie demokratycznego państwa prawnego lub zasadzie sprawiedliwości społecznej, bądź zasadom z nich wywodzonym, inaczej niż przez naruszenie drugiego z powołanych wzorców konstytucyjnych. Z analizy skargi konstytucyjnej jednoznacznie wynika, że jej celem jest zakwestionowanie zgodności rozważanego przepisu u.p.d.o.f. jedynie z zasadą szczególnej określoności regulacji karnych, tudzież - przy odpowiednim zastosowaniu art. 42 ust. 1 ustawy zasadniczej - z zasadą szczególnej określoności regulacji represyjnych. Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, że rozpatrywany zarzut może zostać rozpoznany wyłącznie w kontekście wzorca, którym jest art. 42 ust. 1 Konstytucji, a w pozostałym zakresie postępowanie podlegało umorzeniu.

Należy jednak zastrzec, że Trybunał Konstytucyjny dostrzegł możliwość, iż intencją skarżącej, niewyraźną jednak *expressis verbis*, było zakwestionowanie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z punktu widzenia zgodności z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w tym - będącą jej składową - zasadą poprawnej legislacji; w skardze konstytucyjnej formułuje się bowiem zarzut braku jednoznaczności i precyzji rozważanego przepisu prawnego. Obligowałoby to Trybunał - w świetle zasady *falsa demonstratio non nocet* - do rozpoznania ujętego w ten sposób zarzutu. Okoliczność ta nie ma jednak istotnego znaczenia, gdyż identyczne zastrzeżenie wiąże się z innym zarzutem przedstawionym przez skarżącą, dotyczącym niezgodności art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Aprobując zapatrywanie wyrażone w sprawie o sygn. P 90/08, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie przewiduje ani kary, ani środka karnego, w szczególności w postaci przypadku mienia. Tym samym nie sposób rozważany przepis prawny traktować jako mający charakter represyjny. Instytucja podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach stanowi nadzwyczajną reakcję ustawodawcy na zjawisko zatajania uzyskiwanych przez podatników przychodów; wysoka 75-procentowa stawka tego podatku pełni funkcję prewencyjną, gdyż ma zniechęcać do oszustw podatkowych, szczególnie trudnych do wykrycia przez organy administracji podatkowej. Rozważana stawka pozwala jednak przede wszystkim zrekompensować straty poniesione przez państwo, w tym podatek dochodowy nieuiszczony na zasadach ogólnych oraz należne odsetki za zwłokę, których w wypadku nieujawnienia źródła przychodu nie można naliczyć ze względu na brak wiedzy odnośnie do czasu powstania zobowiązania podatkowego. Trybunał Konstytucyjny zauważył ponadto - uzupełniając wywody zawarte w wyroku wydanym w sprawie o sygn. P 90/08 - że jakkolwiek podatek nie ma charakteru opłaty za określone świadczenia wzajemne, to jednak należy wziąć pod uwagę, iż koszty postępowań w sprawie nieujawnionych dochodów są istotnie wyższe niż koszty związane z postępowaniami w sprawie weryfikacji deklaracji podatkowych, gdy administracji podatkowej znane są źródła przychodów oraz sama wysokość przychodu, a weryfikacja dotyczy jedynie np. odliczonych kosztów, prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania czy zasadności skorzystania z ulg. Nie ma zatem przeszkód, by zwiększone koszty postępowań podatkowych obarczały, przynajmniej częściowo - w ramach wymierzonego podatku ze stawką 75-procentową - nieuczciwych podatników. Nie jest bowiem sprawiedliwe, by koszty spowodowane ich niełojalnym postępowaniem wobec państwa przerzucać na całe społeczeństwo.

W tej sytuacji Trybunał Konstytucyjny podtrzymał swoje stanowisko, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie kształtuje instytucji o charakterze represyjnym, w szczególności równoznacznej z przypadkiem mienia. Z tego względu art. 42 ust. 1 i art. 46 Konstytucji nie mogły zostać uznane za adekwatne wzorce kontroli kwestionowanej regulacji.

6. W dalszej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do dwóch innych zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, a mianowicie zarzutu niezgodności:

1)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez ingerencję w ich prawo własności, wyrażające się w obciążeniu podatnika obowiązkiem zapłaty podatku w wysokości 75% ustalonego przez organ podatkowy dochodu, co w rzeczywistości skutkuje pozbawieniem podatnika niemal całego niezgłoszonego do opodatkowania dochodu i wykazuje cechy zbliżone do konfiskaty mienia, godzącej w istotę prawa własności,

2)art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na zastosowanie środka w postaci podatku w wysokości 75% ustalonych przez organ podatkowy dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, który to środek nie jest instrumentem koniecznym i nieodzownym do realizacji przez ustawodawcę postulatu powszechnego opodatkowania podatkiem dochodowym wszystkich grup osób fizycznych.

Łączne rozpoznanie wskazanych zarzutów wynika z tego, że oba opierają się na założeniu, iż rozważany przepis u.p.d.o.f. w niedopuszczalny sposób ingeruje w istotę prawa własności i innych praw majątkowych skarżącej, a w szczególności narusza ich istotę. Zanim jednak Trybunał Konstytucyjny odniósł się do wskazanych zarzutów, konieczne było rozpatrzenie ich dopuszczalności. Uzasadnione w tym kontekście są dwie uwagi.

Po pierwsze, formułując zarzut niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, skarżąca w żaden sposób nie uzasadniła, w jaki sposób kwestionowany przepis narusza art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej. Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności.

Mając na uwadze, że zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczy konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, ale jedynie ich ograniczeń, Trybunał przyjął, że skarżąca nie uzasadniła zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji postępowanie w tym zakresie podlegało umorzeniu.

Po drugie, zarzucając niezgodność art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, skarżąca - ponownie - nie uzasadniła swoich zastrzeżeń dotyczących naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego i zasady sprawiedliwości społecznej, na które to zasady powołuje się jednak w skardze konstytucyjnej. Jak zauważyła skarżąca, kwestionowana przez nią regulacja prowadzi do naruszenia "zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które może nastąpić również przez stanowienie norm, które godzą w zaufanie obywatela, iż państwo - realizując zasady Konstytucji - nie ustanawia norm rażąco niesprawiedliwych i z ustawą zasadniczą sprzecznych. Ustawodawca nie powinien swymi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swych działań. W omawianym przypadku brak zaufania do państwa wynika z pozbawienia obywatela przedmiotu jego własności jako swoistej kary, bez przypisania mu zarzucanego czynu w toku postępowania o charakterze karnym. W tym zatem sensie kwestionowana regulacja jest niezgodna z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". Należy uznać, że w istocie analizowany zarzut sprowadza się do innych sformułowanych przez skarżącą zastrzeżeń odnośnie do niezgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z ustawą zasadniczą, w tym jej art. 31 ust. 3, art. 42 ust. 1, art. 46 czy też art. 64 ust. 3. Skoro jednak w tym wypadku nie sformułowano zarzutu samoistnego naruszenia art. 2 Konstytucji, postępowanie w omawianym zakresie podlegało umorzeniu.

By uniknąć niejasności, należy zauważyć, że zasada proporcjonalności wywodzona jest - niezależnie - zarówno z art. 31 ust. 3, jak i z art. 2 ustawy zasadniczej (na temat rozróżnienia wskazanych ujęć zasady proporcjonalności zob. wyrok TK z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96). W pierwszym wypadku rozpatrywana zasada dotyczy przepisów prawnych przewidujących ograniczenia praw i wolności człowieka i obywatela, natomiast w drugim wypadku odnosi się przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz - wyjątkowo - do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji (np. co do zasady regulacje daninowe, których konstytucyjność - w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu - może zostać zakwestionowana jedynie na podstawie zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 Konstytucji). Można by zatem rozważyć, czy intencją skarżącej nie było powołanie jako wzorca kontroli - oprócz zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji - również zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Przeciwnie takiej interpretacji skargi konstytucyjnej przemawia jednak wyraźnie stanowisko samej skarżącej. Mimo iż przywołuje ona ubocznie wyrok TK z 27 kwietnia 1999 r., sygn. P 7/98 (OTK ZU nr 4/1999, poz. 72), w którym przedstawiono treść zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, oraz wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, w którym z art. 2 ustawy zasadniczej wyprowadzono zakaz nadmiernego fiskalizmu, to jednocześnie koncentruje się wyłącznie na zarzucie naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a zastrzeżenia dotyczące zgodności z art. 2 ustawy zasadniczej ogranicza - na co jednoznacznie wskazuje cytowany wcześniej fragment skargi konstytucyjnej - do zarzutu naruszenia innych postanowień konstytucyjnych.

Na marginesie warto jednak zauważyć, że zagadnienie zgodności art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, zostało już pośrednio przesądzone w przywoływanym wyroku TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08. Jakkolwiek wyrok ten nie jest formalnie wiążący w niniejszej sprawie, gdyż dotyczył art. 54 k.k.s. w związku z inną wersją przepisów u.p.d.o.f., to jednak - mając na uwadze, że w relewantnym zakresie mamy do czynienia z identyczną konstrukcją podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, ustalanego według stawki 75-procentowej - trzeba przyjąć, iż ewentualny zarzut dotyczący naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji, nie mógłby zostać uznany za zasadny. Należy przy tym podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny jako zgodne z ustawą zasadniczą ocenił jednoczesne stosowanie podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz wymierzanie kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie sposób zatem założyć, by możliwe było uwzględnienie zarzutu

nadmiernego fiskalizmu w wypadku samego art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Ponownie należy jednak zastrzec, że wyrok o sygn. P 90/08 odnosił się wyłącznie do kwestii zbiegu odpowiedzialności przewidzianej w art. 54 k.k.s. oraz w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Poza zakresem rozpoznania Trybunału Konstytucyjnego w kontekście zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności, wywodzonej z art. 2 ustawy zasadniczej, pozostało podnoszone przez skarżącą zagadnienie możliwości zastosowania w postępowaniu karnoskarbowym - oprócz wymierzenia kary - środków karnych, określonych w art. 22 § 2 pkt 2-4a k.k.s., tj. przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej. Zagadnienie to nie mogło zostać poddane ocenie Trybunału, gdyż skarżąca nie sformułowała zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 2 Konstytucji, a poza tym nie wykazała, by w stosunku do niej zostało wszczęte postępowanie karnoskarbowe, czy - tym bardziej - by w takim postępowaniu orzeczono wobec niej karę lub środek karny, przewidziane w k.k.s. Należy jednak powtórzyć, że nie ulega wątpliwości, iż w świetle wymogów konstytucyjnych za niedopuszczalną należałoby uznać sytuację, w której w związku z zatajeniem przez podatnika przychodu - poza ustaleniem podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową i wymierzeniem kary w postępowaniu karnoskarbowym - orzekany byłby jednocześnie środek karny w postaci przepadku kwoty odpowiadającej wysokości podatku dochodowemu nieuiszczonemu na zasadach ogólnych.

Ostatecznie zatem Trybunał Konstytucyjny odniósł się do zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji, czyli zarzutu nieuwzględnienia zasady proporcjonalności w kontekście ograniczenia prawa własności i innych praw majątkowych oraz zarzutu uchybienia zakazowi naruszania istoty tych praw. Przed rozpoznaniem wskazanego zarzutu Trybunał Konstytucyjny za właściwe uznał poczynienie kilku uwag ogólnych dotyczących wzorców kontroli konstytucyjności prawa w wypadku regulacji prawa podatkowego.

Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których to przepisów - ujmowanych samodzielnie lub łącznie - wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Stanowisko o nieadekwatności zasady proporcjonalności, wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji, w odniesieniu do regulacji prawa daninowego wyrażono w szeregu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku TK z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06 (OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106), stwierdzono: "W ocenie skarżącej (...) wskazany przepis ustawy, jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (...) Wzorec konstytucyjności wynikający z art. 31 ust. 3 należy uznać więc za nieadekwatny w sprawie". Z kolei w postanowieniu TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06 (OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23), wydanym w pełnym składzie, zauważono: "Zakres swobody ustawodawcy ograniczony jest również przez konstytucyjne wolności i prawa człowieka. Należy jednak podkreślić, że relacja między konstytucyjnymi wolnościami i prawami człowieka a obowiązkami podatkowymi wyznaczona jest przede wszystkim przez zasadę powszechności opodatkowania. Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84, nie może ono być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczania praw jednostki, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywatela może być kontrolowany z punktu widzenia jego zgodności z Konstytucją, jednak podstawą tej kontroli nie może być zasada proporcjonalności". Analogiczne zapatrywanie wyrażono w wyroku TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10 (OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65), w którym stwierdzono: "Z konstytucyjnej zasady władztwa daninowego wynika możliwość decydowania, jaki stan faktyczny prowadzi do powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego. W niniejszej sprawie wątpliwości pytającego sądu budzi przede wszystkim rozstrzygnięcie ustawodawcy polegające na powstaniu obowiązku w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych z momentem powołania się podatnika na dokonanie czynności, od której nie uiszczył w ustawowym terminie należnego podatku. Zdaniem Trybunału, sytuacja taka nie rodzi konstytucyjnych zastrzeżeń, zważywszy że ponowne powstanie obowiązku następuje na skutek określonego działania podatnika, służąc zarazem usprawiedliwionym celom konstytucyjnym. Ingerencja w majątek podatnika nie ma charakteru ograniczenia jego konstytucyjnego prawa, lecz jest ustanowieniem obowiązku publicznoprawnego w postaci konieczności zapłaty podatku. Nakładany w trybie art. 3 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. podatek, chociaż współkształtuje ramy własności (majątku) podatnika, to nie może być postrzegany przez pryzmat ograniczenia czy też pozbawienia własności. Tym samym Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z art. 64 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji".

Stanowisko o nieadekwatności art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do regulacji prawa daninowego można poprzeć tymi samymi argumentami, jakimi posłużono się, uzasadniając nieadekwatność w omawianym zakresie jej art. 31 ust. 3. Jakkolwiek kwestia ta nie zawsze jest ujmowana jednolicie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, to - tytułem przykładu - można przywołać wyrok z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 (OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136), w którym zauważono: "W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał, czy art. 64 Konstytucji może stanowić adekwatny wzorec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego, przyjmując konsekwentnie, że nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku czy innej daniny, zawsze jest ograniczeniem prawa własności (art. 64 ust. 3) - prowadziłoby do wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako

funkcjonujące "równolegle" i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie - należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprawdzie obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (por. np. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110)".

Trybunał Konstytucyjny podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, w tym podatkowego. Jednocześnie podkreślił, że w świetle jego orzecznictwa dopuszczalne są dwa wyjątki od tak sformułowanej zasady ogólnej.

Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia (zob. wyroki TK: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06; oraz postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06). W rozważanym wypadku możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji).

Po drugie, istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowych dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązku określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości. Nie można zatem wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, np. związanych:

1) ze zwrotem podatku; jak zauważono w wyroku TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07 : "W świetle powyższych ustaleń Trybunału Konstytucyjnego dla potrzeb niniejszej sprawy trzeba wyraźnie rozróżnić samo nałożenie obowiązku podatkowego od sposobu jego realizacji. Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje samego nałożenia podatku VAT, ale sposób realizacji zwrotu różnicy podatku naliczonego i należnego. Nie mamy tu do czynienia z zarzutem ingerencji polegającej na nałożeniu podatku, ale z zarzutem ingerencji w prawa majątkowe przysługujące podatnikowi, który - ogólnie rzecz ujmując - już zrealizował swój obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała "nadpłata" należnego podatku. Konsekwencją kwestionowanej przez Rzecznika Praw Obywatelskich regulacji jest zmniejszenie wielkości środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Artykuł 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT nie normuje sfery nakładania obowiązku podatkowego, ale sferę realizacji tego obowiązku. Dlatego też przepis ten może być oceniany z punktu widzenia art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji",

2) z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06 , OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50),

3) z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 , OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Odnosząc poczynione ustalenia do niniejszej sprawy, należy zauważyć, że żaden z podanych wyjątków nie zachodzi w wypadku rozpatrywanej skargi konstytucyjnej. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jest przepisem prawa podatkowego, ustanawiającym specyficzny rodzaj podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie mamy tu do czynienia z regulacją pozornie daninową, gdyż - jak wynika z dotychczasowych ustaleń - rozważany podatek, ustalany według wysokiej stawki 75-procentowej, nie pełni funkcji represyjnej, ale funkcję rekompensacyjną. Jego wysokość pozwala odzyskać kwotę podatku nieuiszczonego na zasadach ogólnych oraz ryczałtowo: odsetki za zwłokę i zwiększone koszty postępowania podatkowego. Przedstawionej konstatacji nie zmienia okoliczność, że dodatkowo celem kwestionowanej regulacji jest również prewencja, czyli zniechęcenie podatników do ukrywania swoich przychodów. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Z dokonanej analizy wzorców konstytucyjnych można by wnosić, że swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego jest nieograniczona. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednak inny wniosek. Przyjmuje się bowiem jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Mając na uwadze, że standardy związane z zasadą demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności z wywodzoną z niej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zostały omówione przy rozpoznawaniu ostatniego zarzutu przedstawionego przez skarżącą, należało skoncentrować się na dwóch pozostałych postanowieniach ustawy zasadniczej.

Przed wszystkim wypada przypomnieć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków



daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,

2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia.

Należy jednocześnie zauważyć, że Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować - poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej - również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż - mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności - każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki. Należy jednak zastrzec, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych.

7. W ostatniej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do zarzutu niezgodności art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez pozbawienie ich możliwości powoływania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem pięcioletniego okresu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co stanowi konsekwencję wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wydłużającej przewidziany w ustawie termin przedawnienia tych zobowiązań do granic nieokreślonych jakimikolwiek ramami czasowymi. Rekonstruując zarzut postawiony przez Różę Kleibert, należało wziąć pod uwagę, że ze skargi konstytucyjnej jednoznacznie wynika, iż podstawowym wzorcem kontroli ma być zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w tym - jako jej składowe - zasada poprawnej legislacji i zasada ochrony stabilności stosunków prawnych. Art. 64 ust. 1 Konstytucji został natomiast powołany związkowo w celu wskazania, że ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja podatku od dochodów nieujawnionych negatywnie oddziałuje na prawa majątkowe, w szczególności na prawo własności.

Pozostało jeszcze rozstrzygnąć kwestię ujęcia przedmiotu kontroli, który miałby obejmować art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 68 § 4 o.p. Wątpliwości budziło bowiem związkowe powiązanie art. 68 § 4 o.p. Jak wskazano już wcześniej, wszystkie wymienione przepisy prawne stanowią łącznie podstawę rekonstrukcji normy kompetencyjnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalenia podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Z analizy skargi konstytucyjnej jednoznacznie przy tym wynika, że zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji odnoszony jest jednolicie do całej instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, a to znaczy, że art. 68 § 4 o.p. nie został przywołany wyłącznie w celu wyeksponowania mankamentów art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Związkowe powołanie rozważanych przepisów prawnych w petitum skargi konstytucyjnej wynikało zatem z przyjętej powszechnie techniki wskazywania treściowo powiązanych przepisów; takie powołanie nie występuje już zresztą w uzasadnieniu skargi. Trybunał Konstytucyjny uznał w tej sytuacji, że przedmiotem kontroli będą - równorzędnie - art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p.

7.1. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: "W dotychczasowym orzecnictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego

zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw".

Szczegółowej analizie wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym in abstracto wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość utworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzecniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych

nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że - z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych - w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co - mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat - nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady in dubio pro tributario, mającej konstytucyjne uzasadnienie.

Przystępując do omówienia skarżonych regulacji, należało zauważyć, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają dochody powiązane z różnymi źródłami przychodów. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodami, z pewnymi zastrzeżeniami, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Kategorie źródeł przychodu zostały wyliczone w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. i sprecyzowane w jej art. 12-20. Zalicza się do nich: stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracę nakładczą, emeryturę lub rentę, działalność wykonywaną osobiście, pozarolniczą działalność gospodarczą, działy specjalne produkcji rolnej, najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze, kapitały pieniężne i prawa majątkowe, odpłatne zbycie oraz inne źródła. Ustawodawca przewidział jednak w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., że przepisy rozważanej ustawy nie stosuje się do określonych rodzajów przychodów, a mianowicie do: przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn, przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, przychodów z tytułu podziału wspólnego majątku małżonków w wyniku ustania lub ograniczenia małżeńskiej wspólności majątkowej oraz przychodów z tytułu wyrównania dorobków po ustaniu rozdzielności majątkowej małżonków lub śmierci jednego z nich, przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na odrębnych zasadach, a także świadczeń na zaspokojenie potrzeb rodziny, objętych wspólnością majątkową małżeńską.

Dochodem ze źródła przychodów, jeżeli nie wskazano inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f.). Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiot opodatkowania w danym roku podatkowym stanowi, co do zasady, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów (art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.). Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają, z pewnymi wyjątkami, wszelkiego rodzaju dochody powiązane z wyszczególnionymi wcześniej źródłami przychodów. Do dochodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym ustawodawca, w powołanym przepisie, zaliczył dochody określone w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c u.p.d.o.f. oraz dochody, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku; w rzeczywistości jednak zwolnienia od opodatkowania przewidują również inne przepisy u.p.d.o.f., zamieszczone w jej rozdziale 10 - Przepisy przejściowe i końcowe, tj. art. 52d i art. 52e.

Szczególną kategorią źródeł opodatkowania, wymienioną w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., są przychody z innych źródeł. Zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., za przychody z innych źródeł uważa się w szczególności m.in. przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. (w wersji kwestionowanej w skardze konstytucyjnej) stanowi przy tym, że wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Do przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie znajduje zastosowania definicja przychodu sformułowana w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., gdyż jest on ustalany na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, tj. poczynionych w danym roku podatkowym wydatków i zgromadzonego w tym roku mienia. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (w wersji kwestionowanej w skardze konstytucyjnej), dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu w wysokości 75% dochodu.

Jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. określa zasady ustalania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. przewiduje podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, to - ze względu na specyficzny charakter przedmiotu opodatkowania - należy przyjąć, że przychód jest w tym wypadku identyczny z dochodem: znamiona

zewnętrzne wskazują bowiem na dochód podatnika, którym ten - już po poniesieniu ewentualnych kosztów związanych z jego uzyskaniem - faktycznie mógł dysponować, dokonując wydatków czy gromadząc mienie.

Podstawowy problem, jaki wiąże się z interpretacją art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., dotyczy tego, czy przewidziany w nim sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem - jak przyjmuje Prokurator Generalny - definicję omawianego przychodu. W wypadku udzielenia negatywnej odpowiedzi na postawione pytanie, należałoby wskazać, że ustalając wysokość przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, trzeba by najpierw określić, kiedy mamy do czynienia z takim przychodem, gdyż u.p.d.o.f. nie definiuje go w żadnym innym miejscu. By ustosunkować się do rozważanego zagadnienia, konieczne było poddanie szczegółowej analizie poszczególnych fragmentów art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

W pierwszej kolejności należało rozważyć wątpliwości dotyczące wymogu, by poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia znajdowały pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, abstrahując na razie od warunku, zgodnie z którym ostatnie wymienione mienie musi pochodzić z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Po pierwsze, wypadało odnotować poważną niejasność związaną z kwalifikowaniem określonych działań jako dokonywania wydatków albo jako gromadzenia mienia. Trzeba bowiem zauważyć, że najczęściej gromadzenie mienia następuje w wyniku czynności odpłatnych, a w konsekwencji wiąże się z dokonywaniem wydatków; nie sposób jednak przyjąć, by w takich sytuacjach dana wartość była uwzględniana dwukrotnie przy ustalaniu przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych. Możliwe okazuje się - alternatywnie - przyjęcie, że:

1) przez czynienie wydatków należy rozumieć zarówno czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim ponoszenie wydatków o charakterze konsumpcyjnym (np. związane z ponoszeniem kosztów utrzymania, wypoczynku czy edukacji oraz z uzyskiwaniem świadczeń w postaci usług), jak i czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje; gromadzenie mienia obejmowałoby wówczas jedynie czynności polegające na jego nieodpłatnym nabyciu;

2) przez czynienie wydatków należy rozumieć jedynie takie czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim wydatki o charakterze konsumpcyjnym; gromadzenie mienia obejmuje z kolei czynności polegające na jego nabyciu, niezależnie od tego, czy wiązało się z nim ponoszenie wydatków.

Wskazana wątpliwość tylko pozornie okazuje się nie mieć praktycznego znaczenia. Zauważmy bowiem, że jeżeli o wystąpieniu przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych miałoby decydować dokonanie wydatków w celu nabycia mienia, a poniesienie wydatków i zgromadzenie mienia nastąpiłyby w różnych latach podatkowych, to nie jest jasne, do którego roku należałoby przypisać ów przychód. W świetle pierwszego rozwiązania byłby to rok poniesienia wydatków, natomiast w świetle drugiego - rok zgromadzenia mienia. Okoliczność ta okazuje się bardzo istotna chociażby ze względu na ustalenie, czy w danym wypadku zachowany został termin wydania decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych, określony w art. 68 § 4 o.p.

Po drugie, należało zauważyć, że poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia mają znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich. Powstaje zatem wątpliwość, czy wyrażenie "zgromadzone mienie", pojawiające się w rozważanym przepisie dwukrotnie, ma w obu wypadkach identyczne znaczenie, co wynikałoby z bezspornych reguł wykładni językowej, zakazujących nadawania temu samu terminowi, występującemu wielokrotnie w obrębie danego aktu normatywnego, różnych znaczeń (zakaz wykładni homonimicznej). Z zagadnieniem tym wiąże się ściśle kwestia podwójnego biegu terminu wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w związku z uzyskaniem określonego przychodu. Zauważmy bowiem, że w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyróżnić należy dwie sytuacje:

1) podatnik gromadzi w danym roku podatkowym określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; w tym wypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu innego mienia (czynność pierwotna) oraz zgromadzeniem mienia, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna),

2) podatnik ponosi w danym roku podatkowym określone wydatki, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych; również w tym wypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu poczynionych wydatków (czynność pierwotna) oraz poczynieniem wydatków, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna).

W obu sytuacjach możliwe jest przy tym, że czynność pierwotna i czynność wtórna zostaną zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, na co wskazuje zresztą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowi, iż poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia (związane z czynnościami wtórnymi) muszą znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich (związanym z czynnościami pierwotnymi).

Należy przy tym przypomnieć, że zgodnie z art. 68 § 4 o.p. (w wersji aktualnej, kwestionowanej w skardze konstytucyjnej) zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja. Decyzja ustalająca wysokość podatku od dochodów nieujawnionych jest decyzją konstytutywną, kreującą z chwilą doręczenia nowe zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Art. 68 § 4 o.p. nie precyzuje, czy rokiem, którego ma dotyczyć taka decyzja, jest rok uzyskania przychodów, będący zarazem rokiem dokonania przez podatnika czynności pierwotnych, czy też rok, w którym podatnik poczynił wydatki lub zgromadził mienie, czyli rok dokonania czynności wtórnych. W praktyce organów administracji podatkowej oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się natomiast ogólnie, że rokiem, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca podatek od dochodów nieujawnionych, jest rok poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia. Pojawia się w związku z tym bardzo poważna wątpliwość interpretacyjna, dotycząca biegu terminu przewidzianego w art. 68 § 4 o.p.

Jeżeli przyjmiemy, że wyrażenie "zgromadzone mienie", występujące dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., ma w obu wypadkach identyczne znaczenie, to okaże się, iż termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych - jeżeli tylko czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, co miało miejsce w wypadku skarżącej - biegnie w rzeczywistości dwukrotnie. Skoro bowiem rozważany termin liczony jest od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki lub zgromadzono mienie, mające znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w latach wcześniejszych, a mamy do czynienia z tym samym rozumieniem wyrażenia "zgromadzone mienie", to decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w związku z określonym przychodem może zostać wydana:

1) po raz pierwszy w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności pierwotne (pierwotne zgromadzenie mienia),

2) po raz drugi w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne (poniesienie wydatków lub wtórne zgromadzenie mienia, które zostają sfinansowane z pierwotnie zgromadzonego mienia); zauważmy bowiem, że weryfikacja przez organy podatkowe czynności wtórnych, a w konsekwencji ewentualne uznanie wydatków i wtórnie zgromadzonego mienia za przychody nieujawnione oznacza również weryfikację czynności pierwotnych, czyli ustalenie, czy pierwotnie zgromadzone mienie, służące ich sfinansowaniu, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

By uniknąć niejasności, Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że nie budzi wątpliwości, iż termin przewidziany w art. 68 § 4 o.p. - zarówno w odniesieniu do czynności pierwotnych, jak i w odniesieniu do czynności wtórnych - biegnie, każdorazowo, wyłącznie jednokrotnie; inaczej sytuacja przedstawia się jednak, jeżeli bieg rozważanego terminu postrzegany będzie z perspektywy uzyskanego w przeszłości przychodu. Zauważmy, że jeżeli podatnik osiąga taki przychód w określonym roku podatkowym (rok podatkowy X), i staje się on wówczas zgromadzonym przez niego mieniem (mienie A), to w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania za rok podatkowy X, możliwe jest wydanie decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych w związku ze zgromadzeniem mienia A. Następnie, jeżeli mienie A posłuży podatnikowi do sfinansowania w innym roku podatkowym (rok podatkowy Y) pewnych wydatków lub nabycia mienia B, to w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania za rok podatkowy Y, możliwe będzie ponownie wydanie decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych, tym razem w związku z poczynionymi wydatkami lub zgromadzeniem mienia B. Podkreślenia wymaga tu okoliczność, że zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w ramach postępowania, w którym miałyby zapaść taka decyzja, badaniu podlegałyby kwestia, czy mienie A, będące źródłem finansowania wydatków lub mienia B, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Nie ma przy tym znaczenia, czy upłynął już termin do wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych w związku ze zgromadzeniem mienia A w roku podatkowym X. Tym samym mienie A może być weryfikowane przez organy podatkowe dwukrotnie: 1) w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za rok podatkowy X oraz 2) w terminie 5 lat, liczonym od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania za rok podatkowy Y. W konsekwencji, możliwość wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych nie jest de facto ograniczona czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu, ponieważ gdy pierwotnie zgromadzone mienie służy sfinansowaniu wydatków lub wtórnie zgromadzonego mienia, termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. biegnie na nowo.

Gdyby chcieć uniknąć rozwiązania, zgodnie z którym termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych - jeżeli czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych - biegnie dwukrotnie, należałoby przyjąć, że ustawodawca posłużył się w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyrażeniem "zgromadzone mienie" w dwóch różnych znaczeniach. Problem polega jednak na tym, że takie ustalenie naruszałoby zakaz wykładni homonimicznej przez przypisanie temu samemu terminowi - występującemu nie tylko w obrębie jednego aktu normatywnego, ale nawet w obrębie jednego przepisu prawnego - dwóch odmiennych znaczeń, mimo że w u.p.d.o.f. nie wskazano, na czym miałyby polegać zachodząca między nimi różnica. Można by jednak uznać, że wyrażenie "zgromadzone mienie" w odniesieniu do mienia zgromadzonego pierwotnie oznacza mienie w pewien sposób niejawne czy niewykrywalne (np. środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym), a wyrażenie "zgromadzone mienie" w odniesieniu do mienia zgromadzonego wtórnie oznacza mienie w pewien sposób jawne czy wykrywalne (np. mieszkanie, samochód, jacht). Akceptacja wskazanego rozróżnienia - przyjąwszy, że rokiem podatkowym, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, jest rok dokonania przez podatnika czynności wtórnych, polegających na poniesieniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia, będącego mieniem jawnym - prowadziłaby prima facie do wniosku, iż termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. biegnie tylko jednokrotnie także wówczas, gdy czynności pierwotne i wtórne zostały zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych. Skoro bowiem rozważany termin liczony byłby od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym dokonano czynności wtórnych polegających na poniesieniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia, będącego mieniem jawnym - mających znajdować pokrycie w mieniu niejawnym zgromadzonym pierwotnie w latach wcześniejszych, to decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe:

1) nie mogłaby zostać wydana w terminie przewidzianym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności pierwotne (pierwotne zgromadzenie mienia, które miałyby charakter niejawny),

2) mogłaby zostać wydana w terminie określonym w art. 68 § 4 o.p., liczonym od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne (poniesienie wydatków lub wtórne zgromadzenie mienia, które miałyby charakter jawny).

To by znaczyło jednak, że możliwość wydania rozważanej decyzji również nie jest de facto ograniczona czasowo, przy czym mamy tu do czynienia z potencjalnie jeszcze dłuższym okresem niepewności, ponieważ każdorazowo gdy zgromadzone mienie niejawne służy sfinansowaniu innego mienia niejawnego, termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. w ogóle nie rozpoczyna

biegu. Końcowy termin wydania decyzji należy ustalić w odniesieniu do roku poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia jawnego. Przeciwno takiemu rozwiązaniu przemawiają dodatkowo trzy argumenty. Po pierwsze, jak już wskazano, obowiązująca reguła wykładni językowej *lege non distigunt* wyklucza możliwość nadawania temu samemu terminowi różnych znaczeń, co w omawianej sytuacji - wobec braku jakichkolwiek wskazówek ustawodawcy - musiałoby oznaczać podejmowanie w stosunku do podatników działań w istocie arbitralnych. Po drugie, konsekwentne przyjęcie rozważanej dystynkcji dotyczącej mienia niejawnego i jawnego prowadziłoby w pewnych sytuacjach do absurdu, gdyż w razie wykrycia przez organy administracji podatkowej mienia niejawnego, nie można byłoby ustalić podatku od dochodów nieujawnionych; we wskazanych sytuacjach należałoby obserwować podatnika do momentu, gdy z mienia niejawnego sfinansuje określone wydatki czy mienie jawne. Po trzecie, nie sposób wykluczyć, że mieniem pierwotnie zgromadzonym okaże się jednak mienie jawne, a wówczas rozpatrywane rozróżnienie pomiędzy mieniem jawnym i niejawnym nie daje się utrzymać, gdyż - skoro wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wiąże się ze zrealizowaniem przez podatnika czynności wtórnych polegających na dokonaniu wydatków lub wtórnym zgromadzeniu mienia - w razie wykrycia przez organy administracji podatkowej pierwotnie zgromadzonego mienia jawnego, nie można byłoby ustalić podatku od dochodów nieujawnionych; we wskazanym wypadku należałoby odczekać, aż podatnik z pierwotnie zgromadzonego mienia jawnego sfinansuje określone wydatki czy wtórnie zgromadzone mienie, przy czym należy podkreślić, że nie ma gwarancji, iż takie wtórnie zgromadzone mienie również będzie miało charakter jawny. Trudno przy tym założyć, by w praktyce przyjmowane były rozwiązania wskazane w dwóch ostatnich wymienionych wypadkach. Prowadzi to do wniosku, że podatek od dochodów nieujawnionych ustalany jest zarówno w razie dokonania wydatków, jak i w razie zgromadzenia mienia jawnego lub niejawnego, a w konsekwencji nie sposób przedstawić jakkolwiek sensowną propozycję dotyczącą zróżnicowania znaczeń wyrażenia "zgromadzone mienie", występującego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że ciekawe rozwiązanie, umożliwiające uniknięcie wskazanych wątpliwości, wskazał Marszałek Sejmu. Dostrzegając, że literalna wykładnia kwestionowanych przepisów prawnych prowadzi do akceptacji możliwości wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych również po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu, Marszałek zaproponował odstąpienie od wykładni językowej na rzecz wykładni funkcjonalnej.

Odnosząc się do stanowiska Marszałka Sejmu, należało zauważyć, że zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, z zastrzeżeniem przepisów o wstrzymaniu, zawieszeniu oraz przerwaniu biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 2-4 i 6-7 oraz art. 70a o.p.). Jak stanowi art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem art. 45 ust. 2 w związku z art. 37 u.p.d.o.f. Co do zasady, w tym samym terminie podatnicy obowiązani są uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych, pomniejszony o sumę zaliczek (art. 45 ust. 4 u.p.d.o.f.). W konsekwencji, zakładając, że pięcioletni termin wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych biegnie ostatecznie od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik zrealizował czynności wtórne, tj. poczynił wydatki lub wtórnie zgromadził mienie, można wskazać trzy sytuacje, w zależności od tego, jaki jest odstęp czasu pomiędzy uzyskaniem przychodu a dokonaniem wydatków lub wtórnym zgromadzeniem mienia:

- 1) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może pokrywać się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych,
- 2) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może krzyżować się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, a jego moment końcowy przypada po przedawnieniu,
- 3) okres, w którym dopuszczalne jest wydanie decyzji podatkowej na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., może wykluczać się z okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, przy czym zarówno jego moment początkowy, jak i końcowy przypada po przedawnieniu.

Uwzględniając i rozwijając stanowisko Marszałka Sejmu, należałoby przyjąć, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. powinien być rozumiany w taki sposób, iż poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia nie są traktowane jako przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych, jeżeli znajdują pokrycie:

- 1) w mieniu zgromadzonym w tym samym roku podatkowym, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania (w tym zakresie organy podatkowe są zatem uprawnione do badania, czy pierwotnie zgromadzone mienie pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania); uwzględniając okoliczność, że czynności pierwotne i wtórne zostają podjęte przez podatnika w tym samym roku podatkowym, a postępowanie podatkowe toczy się w okresie przewidzianym przez art. 68 § 4 o.p., w rozważanej sytuacji nie może dojść do ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu,
- 2) w mieniu zgromadzonym w latach poprzednich, niezależnie od tego, czy pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania (w tym zakresie organy podatkowe nie są zatem uprawnione do badania, czy pierwotnie zgromadzone mienie pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania); biorąc pod uwagę to, że w celu weryfikacji takiego mienia należałoby wszcząć odrębne postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych za rok, w którym zostało ono zgromadzone, o ile byłoby to jeszcze możliwe w świetle art. 68 § 4 o.p., również w rozważanej sytuacji nie mogłoby dojść do ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych w związku z uzyskaniem zatajonego przychodu.

Rozwiązanie przedstawione przez Marszałka Sejmu pozwoliłoby nie tylko uniknąć opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych przychodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadach ogólnych uległo już przedawnieniu, ale również gwarantowałoby, że decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe od dochodów nieujawnionych mogłaby zostać wydana jedynie w ściśle wyznaczonym okresie. W takim wypadku termin wskazany w art. 68 § 4 o.p. rozpoczynałby bieg tylko jednokrotnie, z końcem roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym podatnik uzyskał określony przychód, a w konsekwencji dokonał czynności pierwotnych, polegających na pierwotnym zgromadzeniu mienia, które mogłoby mieć zarówno charakter jawny, jak i niejawni (należy zastrzec, że nie występowałaby wówczas konieczność różnicowania znaczeń wyrażenia "zgromadzone mienie", występującego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.). Omawiane rozwiązanie nie jest jednak akceptowane przez organy administracji podatkowej i sądy administracyjne, które jednolicie przyjmują, że poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia muszą znajdować pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, niezależnie od tego, czy ostatnie wymienione mienie zgromadzono w tym samym roku podatkowym, czy też w latach poprzednich.

W drugiej kolejności należało rozważyć wątpliwości dotyczące wymogu, by mienie zgromadzone w danym roku podatkowym oraz w latach poprzednich, które następnie ma stanowić pokrycie poniesionych przez podatnika wydatków i wartości zgromadzonego przezeń mienia, pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Przed szczegółową analizą tego zagadnienia, wyjaśnić trzeba było dwie okoliczności.

Po pierwsze, jakkolwiek art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie precyzuje, z punktu widzenia jakiego podatku przychody mają być opodatkowane lub wolne od opodatkowania, to jednak należy przyjąć, że podatkiem tym jest podatek dochodowy od osób fizycznych, gdyż omawiany przepis prawny zamieszczony został w akcie normatywnym regulującym ten właśnie podatek. Przemawia za tym również jednoznacznie stanowisko organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych, które jako przychody wolne od opodatkowania - poza sytuacjami uregulowanymi w o.p. - traktują przychody, do których nie stosuje się u.p.d.o.f., oraz dochody zwolnione z podatku dochodowego na podstawie tej ustawy (gdyby zwolnienie z opodatkowania miało odnosić się do wszelkich podatków, konieczne byłoby uwzględnienie także zwolnień przewidzianych w aktach normatywnych regulujących inne podatki). Jak zauważył Minister Finansów: "W postępowaniu dotyczącym ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych lub niezajdujących pokrycia w dochodach ujawnionych nie ma znaczenia, czy objęte postępowaniem przychody podlegają obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób fizycznych, czy też nie podlegają, jak np. przychody z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej). Znaczenie ma tylko uprawdopodobnione wskazanie przez tę osobę [podatnika - przypis TK] źródła uzyskania takich przychodów, a także wykazanie uregulowanego od nich stosunku podatkowego, w postaci np. zapłaconego podatku, bądź nieistnienia od nich zobowiązania podatkowego albo niepowstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym".

Po drugie, należy wykluczyć taką interpretację art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., że przychodami opodatkowanymi są przychody abstrakcyjnie podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego, czy faktycznie zostały one opodatkowane, gdyż wówczas warunek, by zgromadzone mienie pochodziło z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, byłby zawsze spełniony, skoro każdy przychód podlega abstrakcyjnie opodatkowaniu lub jest z niego zwolniony. Tym samym omawiane rozwiązanie rażąco naruszałoby założenie o racjonalności prawodawcy.

Rozstrzygnięcie wskazanych niejasności nie oznacza jednak, że analizowany fragment art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest jasny. Ustawodawca nie sformułował bowiem definicji wyrażenia "przychody opodatkowane" oraz wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania", z czym wiąza się bardzo poważne wątpliwości.

Jeśliby ograniczyć się do analizy językowej, pomijając na razie zagadnienie przychodów wolnych od opodatkowania, należałoby przyjąć, że przez przychód opodatkowany rozumie się przychód, w wypadku którego uiszczony został podatek (obliczony od dochodu powiązanego z danym przychodem). Znaczyłoby to w konsekwencji, że przychodem nieopodatkowanym jest taki przychód, w wypadku którego podatek nie został uregulowany; wyróżnić można tu przynajmniej kilka sytuacji, w których nie dochodzi do opodatkowania: 1) podatnik nie zgłasza w ogóle przychodu, 2) podatnik zgłasza przychód, ale zaniża jego wysokość (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 3) podatnik zgłasza przychód, podając prawidłowo jego wysokość, ale - przez zawyżenie kosztów - zaniża wysokość dochodu (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 4) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu, ale - przez zawyżenie kwoty odliczeń - zaniża podstawę opodatkowania (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 5) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu i podstawę opodatkowania, ale - przez zawyżenie kwoty odliczeń - zaniża podatek (uiszczając wykazaną część podatku albo jej nie uiszczając), 6) podatnik zgłasza przychód i jego wysokość oraz prawidłowo określa wysokość dochodu, podstawę opodatkowania i podatek, nie uiszczając jednak w całości lub w części wykazanego podatku.

Gdyby uwzględnić przedstawioną interpretację wyrażenia "przychody opodatkowane", okazałoby się, że z przychodami niezajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych mamy do czynienia nie tylko w razie zatajenia przychodu (jego wysokości), ale również wtedy, gdy przychód (jego wysokość) zgłoszono organom podatkowym, lecz nie uregulowano zobowiązania podatkowego. W takim wypadku, jeśliby przyjąć, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawarto definicję wyrażenia "przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", definicja ta okazałaby się definicją projektującą, nieliczącą się ze znaczeniem omawianego wyrażenia, przyjmowanym w języku polskim, gdyż jako rozważane przychody kwalifikowałaby również przychody ze źródeł ujawnionych, tyle że w części lub w całości nieopodatkowanych. Nie sposób byłoby wówczas uzasadnić rygoryzm instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, związany przecież ze szczególnie nagannym i trudno wykrywalnym procederem polegającym na zatajaniu przychodu lub jego wysokości.

Prima facie wydaje się jednak, że w praktyce odstąpiono od językowego rozumienia wyrażenia "przychody opodatkowane". Jak stwierdził Minister Finansów, organy administracji podatkowej do kategorii przychodów opodatkowanych zaliczają przychody zgłoszone w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, z wyjątkiem jednak tych przychodów, w wypadku których nastąpiło już przedawnienie zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przychodami opodatkowanymi są przychody ujawnione organowi podatkowemu, niezależnie od formy opodatkowania, w szczególności w złożonych deklaracjach (zeznanach), jak również

wynikające z decyzji podatkowych lub dokumentów potwierdzających dochody uzyskane w innych krajach; wyklucza się natomiast możliwość powołania się przez podatnika na przychody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić. Poczynione ustalenia wskazywałyby, że rozumienie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. uległo pewnej modyfikacji ze względu na ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych.

Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem art. 45 ust. 2 w związku z art. 37 u.p.d.o.f. Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym od dochodów podatnika uzyskanych w roku podatkowym, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku (art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.). Podkreślenia wymaga okoliczność, że deklaracja podatkowa, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, może zostać następnie skorygowana, przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 1 i 2 o.p.). Zgodnie z jednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych, możliwość dokonania korekty istnieje aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy jednak zastrzec, że uprawnienie do skorygowania deklaracji zostaje zawieszone na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą), a korekta złożona w takiej sytuacji nie wywołuje skutków prawnych; rozważane uprawnienie przysługuje jednak po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, przy czym w drugim wypadku jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 i 2 o.p.).

Rozważając precyzyjnie kwestię rozumienia wyrażenia "przychody opodatkowane", należy rozróżnić dwie sytuacje:

- 1) gdy przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie,
- 2) gdy przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić w toku postępowania podatkowego.

W praktyce wyrażenie "przychody opodatkowane" jest odnoszone przede wszystkim do przychodów zgłoszonych w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, niezależnie od faktu uiszczenia podatku należnego w związku z ich osiągnięciem, z zastrzeżeniem jednak pewnych wątpliwości dotyczących przychodów, w wypadku których upłynął następnie okres przedawnienia zobowiązania podatkowego. Minister Finansów dopuszcza jednak także późniejsze ustalenie źródła i wysokości przychodu, niezgłoszonego w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, w toku właściwego postępowania podatkowego. Jego zdaniem, przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie należy utożsamiać z przychodami, które można zidentyfikować w ramach takiego postępowania. To by znaczyło, że za przychody zatajone nie uważa się przychodów wcześniej nieujawnionych, w wypadku których nie uiszczono podatku, jeżeli w trakcie postępowania określone zostało ich źródło i wysokość. Stanowisko Ministra nie jest jednak konsekwentne, gdyż w wielu miejscach utrzymuje on, że jako pokrycie mienia i wydatków mogą być wskazywane jedynie przychody o uregulowanym stosunku podatkowym, a to wykluczałoby dopuszczalność powoływania się w toku postępowania na przychód wcześniej zatajony, nawet wówczas gdy daje się ustalić jego źródło i wysokość. Odnotować wypada jednak, że rozważane zapatrywanie - przynajmniej niekiedy - opatrywane jest zastrzeżeniem, iż nie dotyczy ono sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu. Omawianej kwestii nie wyjaśnia stanowisko Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Do rozważenia pozostało zatem zagadnienie powoływania się przez podatnika na przychody, w wypadku których zobowiązanie zdążyło się już przedawnić. Analizując możliwość powołania się przez podatnika na takie przychody, należy ponownie rozróżnić dwie sytuacje:

- 1) gdy przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, co z konieczności musiało mieć miejsce jeszcze przed upływem okresu przedawnienia, ale podatek nie został uiszczony; Trybunał Konstytucyjny nie uzyskał klarownej odpowiedzi na pytanie, czy w omawianym wypadku dopuszczalne jest ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych; ze stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów zdaje się jednak - wyłącznie pośrednio - wynikać, że jest to niemożliwe, aczkolwiek nie wiadomo, czy omawiany przychód należy wówczas traktować jako opodatkowany, czy też jako wolny od opodatkowania;
- 2) gdy przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić - już po upływie okresu przedawnienia - w toku postępowania podatkowego; w takim wypadku podatek od dochodów nieujawnionych jest ustalany, ponieważ omawiany przychód nie może być wówczas traktowany ani jako opodatkowany, ani jako wolny od opodatkowania (gdyby zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu, organ podatkowy - zamiast ustalić ów podatek - byłby upoważniony do określenia wysokości zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych, na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.).

Omawiane rozwiązania nie wynikają jednak wprost z u.p.d.o.f., ale stanowią wynik jej funkcjonalnej interpretacji. Jeżeli o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych miałoby decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, to z jednej strony nie powinno mieć znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe związane ze zgłoszonym przychodem zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu, a z drugiej strony - nie należałoby brać pod uwagę okoliczności, czy źródło i wysokość niezgłoszonego przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego, chyba że nadal możliwe byłoby zastosowanie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f. Jeżeli natomiast o ustaleniu podatku od dochodów nieujawnionych decydowałoby wyłącznie przypisanie albo nieprzypisanie pewnego przychodu w określonej wysokości do konkretnego źródła przychodów, co mogłoby nastąpić w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie albo dopiero w postępowaniu podatkowym, to konsekwentnie nie powinno mieć znaczenia, czy związane z takim przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu, przy czym bez wpływu na to zagadnienie pozostawałaby kwestia możliwości czy też braku możliwości zastosowania art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.

Należy dodać, że przyjęcie, iż ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych możliwe jest wówczas, gdy w postępowaniu podatkowym określono wprawdzie źródło i wysokość niezgłoszonego do opodatkowania przychodu, ale zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu, a tym bardziej akceptacja zapatrywania, iż ustalenie takiego podatku jest możliwe także wtedy, gdy przychód zgłoszono w prawidłowej wysokości do opodatkowania, chociaż podatek nie został uiszczony, a



zobowiązanie podatkowe zdążyło się przedawnić, prowadziłoby do wniosku, że w zasadzie przez przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych należy rozumieć przychody nieopodatkowane, a sam podatek od dochodów nieujawnionych jest w rzeczywistości podatkiem od dochodów nieopodatkowanych. Jedyną bowiem sytuacją, w której rozważany podatek nie byłby ustalany pomimo braku uregulowania zobowiązania podatkowego - niezależnie od tego, czy przychód (jego wysokość) zgłoszono w deklaracji podatkowej lub jej korekcie, czy też określono go dopiero w toku postępowania podatkowego - byłaby sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu, a w konsekwencji możliwe jest jego wyegzekwowanie. Należy dodać, że jakkolwiek omawiane wątpliwości rozstrzygnąć, jest bezsporne, że ich przyczyną jest niejasność art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Wobec braku precyzji rozważanej regulacji, stanowisko organów administracji podatkowej i sądów waha się pomiędzy uznaniem za przychody opodatkowane: przychodów zgłoszonych do opodatkowania (bądź ustalonych w toku właściwego postępowania podatkowego), nawet jeżeli podatek należny w związku z ich uzyskaniem nie został uiszczony, oraz przychodów, w wypadku których należny podatek został uiszczony.

Nie mniej wątpliwości wiąże się z wyrażeniem "przychody wolne od opodatkowania". Na próżno by poszukiwać jego wyjaśnienia w u.p.d.o.f. Rozważana ustawa, wyłączając określone kategorie przychodów spod opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, posługuje się określeniem "ustawy nie stosuje się do..." (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.). Z kolei w wypadku wyłączenia spod opodatkowania niektórych kategorii dochodów, przepisom nadano następujące brzmienie: "wolne od podatku dochodowego są..." (art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz "zwalnia się od podatku dochodowego..." (art. 52, art. 52a, art. 52c, art. 52d i art. 52e u.p.d.o.f.). Dodać należy, że art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z różnymi wyjątkami, które odmiennie przedstawiały się na przestrzeni lat: pierwotnie - z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 u.p.d.o.f., następnie - z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 u.p.d.o.f. i zwolnionych od podatku na podstawie odrębnych przepisów; z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 i art. 52 u.p.d.o.f.; z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, art. 52 i art. 52a u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku; a aktualnie - z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c u.p.d.o.f. oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku. Żadne z podanych określeń nie jest tożsame z wyrażeniem "przychody wolne od opodatkowania". Potwierdza to zresztą jednoznacznie praktyka.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że za przychody wolne od opodatkowania należy uważać: przychody zwolnione z opodatkowania, przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowej), przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f., a także przychody zwrotne, jak przychody z pożyczek i kredytów. Organy administracji podatkowej jako przychody wolne od opodatkowania traktują natomiast przychody (dochody): 1) podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione z niego na podstawie art. 21 u.p.d.o.f. oraz przepisów przejściowych tej ustawy, 2) wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 2 u.p.d.o.f., 3) podlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem, w wypadku których zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek zaniechania poboru, umorzenia zaległości lub zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 59 § 1 pkt 5, 8 i 10 o.p. Należy jednak zauważyć, że stanowisko Ministra Finansów nie jest całkowicie konsekwentne, gdyż zaznacza on: "Do kategorii przychodów opodatkowanych zalicza się przychody (dochody) faktycznie ujawnione w deklaracji podatkowej bądź ujawnione w trakcie toczącego się postępowania np. zawartej umowy pożyczki, darowizny". Z fragmentu tego zdaje się bowiem wynikać, że przychody niepodlegające opodatkowaniu na podstawie u.p.d.o.f. (jakimi są przychody uzyskane na podstawie umowy pożyczki i umowy darowizny), w wypadku których nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, należy traktować - w razie ich ujawnienia - jako przychody opodatkowane w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., a nie jako przychody wolne od opodatkowania w rozumieniu tego przepisu.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w praktyce organów administracji podatkowej odrzuca się możliwość kwalifikowania jako przychodów wolnych od opodatkowania przychodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia, gdyż miałyby to przeczyć ratio legis instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Trzeba przy tym zastrzec, że nie jest jasne, czy jako przychody wolne od opodatkowania nie są jednak traktowane przychody, w wypadku których zobowiązania podatkowe zdążyło się już przedawnić, a zostały one zgłoszone w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie odpowiednio wcześniej.

Należy zatem stwierdzić, że przez przychody wolne od opodatkowania rozumie się:

1) przychody lub dochody, z których uzyskaniem - już z mocy ustawy - nie wiąże się obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, czyli przychody niepodlegające opodatkowaniu rozważanym podatkiem (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.) oraz dochody zwolnione z tego opodatkowania (art. 9 ust. 1 w związku z art. 21 i przepisami zawartymi w rozdziale 10 u.p.d.o.f.), a także przychody zwrotne (np. przychody z pożyczek i kredytów),

2) dochody, z których uzyskaniem - z mocy ustawy - wiąże się wprawdzie obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego, jednak zobowiązanie podatkowe nie powstaje lub następnie wygasa, pomimo jego nieuregulowania przez podatnika, ze względu na:

a) zaniechanie poboru podatku, realizowane przez wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia, określającego rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie (art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. w związku z art. 22 § 1 pkt 1 i art. 59 § 1 pkt 5 o.p.),

b) umorzenie zaległości, realizowane w drodze decyzji, wydawanej przez organ podatkowy na wniosek podatnika w wypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym oraz - w niektórych sytuacjach - z urzędu (art. 67a § 1 pkt 3 i art. 67d § 1 w związku z art. 59 § 1 pkt 8 o.p.),

c) zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, gdy podatnik zastosował się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do takiej interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej (art. 14m w związku z art. 59 §

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że w świetle przepisów o.p. zobowiązanie podatkowe, pomimo jego nieuregulowania, wygasa również w wyniku przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Wobec braku definicji wyrażenia "przychody wolne od opodatkowania" nie ma zatem formalnie przeszkód, by za jego desygnat uznać również dochody, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Co więcej, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje - w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego - odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględni interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa. Nie ulega przy tym wątpliwości, że odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, jako przychodów wolnych od opodatkowania, opiera się wyłącznie na założonej w praktyce *ratio legis* instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Przyjęte rozwiązanie okazuje się zatem wynikiem zastosowania reguł wykładni funkcjonalnej, uwzględniających interes państwa. Podkreślenia wymaga przy tym okoliczność, że - zdaniem Marszałka Sejmu - intencją ustawodawcy nie było opodatkowanie podatkiem od dochodów nieujawnionych dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu.

Trybunał Konstytucyjny nie mógł jednocześnie zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, iżby potraktowanie takich dochodów jako przychodów wolnych od opodatkowania miało prowadzić do naruszenia art. 2 i art. 32 Konstytucji. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych. Opodatkowanie dochodów w sytuacji, gdy związane z nimi zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu oznacza z jednej strony podważenie sensu instytucji przedawnienia, z drugiej zaś - eliminację mechanizmu stabilizacji sytuacji podatnika. Z kolei zasada równości wyznacza obowiązek identycznego traktowania podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji prawnie relewantnej. Nie można jednak uznać, że podatnik, którego zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, i podatnik, którego zobowiązanie podatkowe jeszcze nie wygasło, charakteryzują się wspólną cechą istotną. Odrzucenie możliwości zakwalifikowania dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe przedawniło się, jako przychodów wolnych od opodatkowania jest wynikiem błędnego absolutyzowania rangi konstytucyjnych zasad podatkowych, wyrażonych w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, w zestawieniu z innymi unormowaniami Konstytucji.

By uniknąć niejasności, należy podkreślić, że nawet pomijając stanowisko Marszałka Sejmu, wyłączenie dochodów spod opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego mogłoby nastąpić - jak wynika z dotychczasowych ustaleń - na dwa sposoby. Po pierwsze, uwzględniając wieloznaczność analizowanych regulacji, dopuszczalne wydaje się przyjęcie, że jeżeli przychód (jego wysokość) został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale podatek nie został uiszczony do momentu przedawnienia, oraz - ewentualnie - jeżeli przychód (jego wysokość) nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić - już po upływie okresu przedawnienia - w toku postępowania podatkowego, mamy wówczas do czynienia z przychodem opodatkowanym, gdyż przez opodatkowanie należy rozumieć zgłoszenie przychodu do opodatkowania lub - ewentualnie - możliwość jego zidentyfikowania w trakcie postępowania podatkowego. Po drugie, przychody, w wypadku których nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego mogłyby być traktowane jako przychody wolne od opodatkowania.

Przeprowadzona analiza umożliwia podjęcie próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przewidziany w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. sposób ustalenia wysokości przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu. Na tak postawione pytanie nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Jeśli literalnie odczytać wskazany przepis prawny, okazuje się, że przychodami nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych są w rzeczywistości - pomijając przychody wolne od opodatkowania - przychody nieopodatkowane, a nie przychody niezgłoszone lub niedające się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego. Gdyby zatem uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawiera definicję wyrażenia "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", definicja ta nadawałaby wskazanemu wyrażeniu znaczenie odmienne od tego, jakie posiada ono na gruncie języka powszechnego. Przyjmowane w praktyce funkcjonalne modyfikacje rozumienia omawianej regulacji, mające na celu sprowadzenie przychodów nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych do przychodów niezgłoszonych lub niedających się zidentyfikować w trakcie postępowania podatkowego, sugerują jednak, że najpierw - w oderwaniu od art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. - należy określić znaczenie wyrażenia "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", a dopiero później ustalić - na podstawie tego przepisu - wysokość takich przychodów. W rozważanym wypadku art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie zawierałby definicji wyrażenia "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych", którą należałoby sformułować w sposób sprawozdawczy, co w oczywisty sposób musiałoby prowadzić do arbitralnych rozstrzygnięć.

Dodatkowy problem wiąże się z tym, że na przestrzeni lat ustawodawca wyrażeniami "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych" posługiwał się dość niekonsekwentnie. Zauważmy bowiem, że:

1) w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pierwotnie występowało wyrażenie "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach", a następnie: wyrażenie "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych" (od 1 stycznia 1998 r.) i wyrażenie "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych" (od 1 stycznia 2007 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia),

2) w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. pierwotnie występowało wyrażenie "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach", a następnie: wyrażenie "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych" (od 1 stycznia 1998 r.), wyrażenie "przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach" (od 1 kwietnia 1999 r.) i wyrażenie "przychody nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach" (od 1 stycznia 2007 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia),

3) w art. 30 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. występowało wyrażenie "dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów" (od 1 stycznia 1992 r. do 31 grudnia 1993 r.), a w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. - wyrażenie "dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów"

(od 1 stycznia 1994 r.), wyrażenie "dochody z nie ujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" (od 1 stycznia 1998 r.) i wyrażenie "dochody z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach" (od 31 marca 2010 r.; została wówczas zmieniona jedynie pisownia).

Poczynione zestawienie pozwala sformułować trzy wnioski. Po pierwsze, skoro ustawodawca posługuje się wyrażeniami "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych" zarówno pojedynczo, jak i w zestawieniu, wyrażenie "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych" nie może być traktowane jako jedna nazwa złożona (nazwa alternatywna); mamy tu do czynienia z dwoma nazwami "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych", którym należy przypisać odmienne znaczenia. Po drugie, w okresie do 31 grudnia 1997 r. art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. przewidywał sposób ustalenia wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, natomiast art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (do 31 grudnia 1993 r.: art. 30 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) określał stawkę podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów, co znaczyłoby - zakładając, że wyrażenia "przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach" oraz "przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych" nie są synonimami - iż we wskazanym okresie przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach mogły zostać opodatkowane jedynie według podstawowych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych (nie określono dla nich innej stawki), natomiast przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych nie powinny podlegać opodatkowaniu (w ustawie nie ustalono, kiedy mamy do czynienia z takimi dochodami), chociaż w praktyce ustalany był podatek ze stawką 75-procentową. Po trzecie, niezrozumiałe jest, dlaczego ustawodawca - po ujednoliceniu wyrazów występujących w art. 20 ust. 1 i 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., dokonany 1 stycznia 1998 r. - usunął z art. 20 ust. 1 tej ustawy wyrażenie "lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych".

Jak wynika ze stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, w orzecznictwie nie ustalono, kiedy przychody należy kwalifikować jako nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, a kiedy jako pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Nie ulega jednak wątpliwości, że analizowane przepisy prawne obejmują dwa stany faktyczne: gdy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody, niż zadeklarował, oraz gdy podatnik nie ujawnił źródeł swego przychodu. Zdaniem Ministra Finansów, przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach są "takie przychody, które zostały wskazane przez podatnika, jako środki pokrywające poniesione wydatki lub z których pochodzi wartość zgromadzonego mienia, lecz ich wysokość nie odpowiada wartości tych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia", natomiast przychodami ze źródeł nieujawnionych - "przychody, które wskazane jako źródło finansowania poniesionych wydatków lub wartości zgromadzonego mienia, nie zostały w odpowiednim czasie ujawnione, nie legitymują się uregulowanym stosunkiem zobowiązaniowym albo podatnik nie wskazuje (albo nie chce wskazać) żadnego źródła swoich przychodów, z którego finansowane są jego wydatki lub z którego zostało zgromadzone mienie".

Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że relacja pomiędzy przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych budzi pewne wątpliwości. Gdyby przyjąć, że różnica między nimi dotyczy:

1) związku przychodów niebędących przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania z ujawnionymi i nieujawnionymi źródłami przychodów, to rozważane przychody byłyby kwalifikowane: jako przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, jeżeli podatnik ujawnił ich źródło, chociaż zataił rzeczywistą wysokość, oraz jako przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych, jeżeli podatnik zataił ich źródło (omawiane rozwiązanie - jak się wydaje - zostało przyjęte w praktyce),

2) zachowania podatnika, który ujawnia jedynie niektóre źródła przychodu lub nie ujawnia żadnego z nich, to w pierwszej sytuacji wszystkie przychody niebędące przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania traktowane byłyby jako przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, niezależnie od tego, czy zatajano ich źródło czy rzeczywistą wysokość, natomiast w drugiej sytuacji wszystkie przychody niebędące przychodami opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania traktowane byłyby jako przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych (z konieczności byłyby to przychody, w wypadku których zatajano ich źródło).

Niezależnie od bardzo licznych i poważnych zarzutów dotyczących materialnoprawnej podstawy ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, nie mniej istotne zastrzeżenia budzi ukształtowanie postępowania w jego przedmiocie. Zauważmy, że zgodnie z art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, przy czym w świetle art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Z powołanych przepisów prawnych należałoby wyprowadzić zasadę, że obowiązek wykazania okoliczności decydujących o możliwości ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych powinien obarczać organy podatkowe, z zastrzeżeniem zasady współpracy podatnika. W praktyce jednak - co potwierdza zarówno stanowisko Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i stanowisko Ministra Finansów - rozkład ciężaru dowodu został ukształtowany w sposób odmienny. Organ podatkowy ma mianowicie obowiązek ustalić wysokość poczynionych przez podatnika wydatków i wartość zgromadzonego przez niego mienia oraz wykazać, że przewyższają one zeznany przez podatnika przychód, natomiast podatnik musi wykazać, iż owa nadwyżka znajduje pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Dominuje przy tym zapatrywanie, że okoliczność tę podatnik powinien udowodnić, a nie jedynie uprawdopodobnić, z zastrzeżeniem, iż niekiedy dopuszcza się samo uprawdopodobnienie, co ma miejsce najczęściej wówczas, gdy nie istnieje obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej. Na organach podatkowych nie ciąży natomiast powinność poszukiwania dowodów świadczących o posiadaniu przez podatnika pokrycia poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że skoro w świetle regulacji o.p. organy podatkowe są obowiązane zebrać materiał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą - inaczej niż utrzymuje się w praktyce - gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Nie ulega zarazem wątpliwości, iż podatnik - jako podmiot najlepiej orientujący się co do źródeł finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia - ma w tym zakresie najpełniejszą wiedzę, której zdobycie przez organy podatkowe, bez współpracy podatnika, może okazać się niemożliwe. Uwzględniając treść u.p.d.o.f. i o.p., trudno jednak stwierdzić, jakie przepisy prawne dają podstawę do przerzucenia na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mamy tu do czynienia z konstrukcją pozaustawową. W praktyce wskazuje się trzy uzasadnienia przyjęcia omawianej reguły rozkładu dowodu w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od

dochodów nieujawnionych: 1) ogólną regułę postępowania dowodowego, przewidującą, że obowiązek udowodnienia faktu ciąży na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne, 2) przesunięcie ciężaru dowodu na podatnika, oparte na treści czy charakterze instytucji uregulowanej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., 3) domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami, wynikające z powołanego przepisu. Żadne z tych rozwiązań nie stanowi zadowalającego rozwiązania występującego tu problemu, co zresztą wynika ze stanowisk zajętych przez uczestników postępowania, w szczególności Marszałka Sejmu, który powinności podatnika sprowadza do obowiązku współdziałania z organem podatkowym w toku postępowania dowodowego.

W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny zauważył, że wyrażona w art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.: dalej: k.c.) zasada, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne, nie jest zasadą ogólnosystemową. Gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona zastosowanie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znówelizować przepisy o.p. Należy przy tym zauważyć, że w postępowaniu administracyjnym, które w istotnym stopniu jest zbliżone do postępowania podatkowego, odpowiednikami art. 122 i art. 187 § 1 o.p. są art. 7 i art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267; dalej: k.p.a.). Pierwszy z nich stanowi, że w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli, a drugi przewiduje, iż organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Można przy tym wskazać przykłady, że gdy w konkretnym rodzaju postępowań administracyjnych ustawodawca zamierza wyłączyć ich działanie, wprowadza określone regulacje szczególne. W taki sposób postąpił w odniesieniu do:

1) postępowań unormowanych w ustawie z dnia 26 stycznia 2007 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz. U. z 2012 r. poz. 1164, ze zm.); w art. 3 ust. 1 omawianej ustawy wskazano, że zastosowanie w rozważanych postępowaniach znajduje k.p.a., z zastrzeżeniem jednak pewnych wyjątków; wyłączono zarazem stosowanie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a., przewidując, że organ administracji publicznej stoi na straży praworządności i jest obowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 3 ust. 2 pkt 1 i 2); poza tym wprowadzono rozwiązanie, że strony oraz inne osoby uczestniczące w postępowaniu są obowiązane przedstawiać dowody oraz dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 3 ust. 3),

2) postępowań unormowanych w ustawie z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (Dz. U. z 2013 r. poz. 173); w art. 21 ust. 1 omawianej ustawy wskazano, że zastosowanie w rozważanych postępowaniach znajduje k.p.a., z zastrzeżeniem jednak pewnych wyjątków; jednocześnie wyłączono stosowanie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a., przewidując, że organ administracji publicznej stoi na straży praworządności i jest obowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 21 ust. 2 pkt 1 i 2); poza tym wprowadzono rozwiązanie, że strony oraz inne osoby uczestniczące w postępowaniu są obowiązane przedstawiać dowody oraz dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 21 ust. 3).

Należy zatem zauważyć, że gdyby art. 6 k.c. wyrażał zasadę ogólnosystemową, to oba podane przykłady podważałyby założenie o racjonalności prawodawcy, gdyż powołane przepisy należałoby uznać za zbędne. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, taka interpretacja jest jednak bezpodstawną. Trzeba przyjąć, że jeżeli ustawodawca zamierza w postępowaniu przed organami administracji publicznej, w tym podatkowej, przerzucić ciężar dowodu na jednostkę, czyni to wprost przez ustanowienie określonej regulacji, wyłączając jednocześnie czy modyfikując działanie - odpowiednio - k.p.a. lub o.p. Z tego względu nie wydaje się również zasadny pogląd, że z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. można wywnioskować, wyrażone implícite, przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika lub - tym bardziej - że omawiany przepis formułuje domyślnie domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami. Wykładnia językowa omawianego przepisu nie daje do tego podstaw, a wykładni funkcjonalna - mająca na celu zwiększenie efektywności postępowania podatkowego - nie powinna być dokonywana na niekorzyść podatnika. Ostatecznie zatem, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, dopuszczalne jest przyjęcie, że podatnik ma obowiązek - w ramach współdziałania z organem podatkowym - uczestniczyć aktywnie w postępowaniu podatkowym, jednak skoro ciężar dowodu spoczywa na tym ostatnim, to w razie ustalenia nadwyżki dokonanych wydatków i zgromadzonego mienia nad zeznanym przychodem, wystarczające powinno być uprawdopodobnienie przez podatnika, że taka nadwyżka pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Należy bowiem zauważyć, że sytuacja podmiotu, na którym spoczywa ciężar dowodu, i podmiotu, na którym omawiany ciężar nie spoczywa, jest całkowicie odmienna. Pierwszy z nich musi wykazać zaistnienie okoliczności, z których wywodzi określone konsekwencje prawne; drugi natomiast nie ma obowiązku wykazania ich niewystąpienia, wystarczy, że podważy wiarygodność dowodów świadczących przeciwko niemu, co w tym konkretnym wypadku sprowadza się do uprawdopodobnienia posiadania pokrycia wydatków i mienia w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Na marginesie warto przy okazji zauważyć, że zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost ani w k.p.a., ani w o.p., pozostając przede wszystkim tworem judykatury. Mając na uwadze, iż wskazana zasada ma bardzo istotne znaczenie z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca jest obowiązany jednoznacznie ustosunkować się do kwestii jej obowiązywania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w treści przepisów prawnych. Należy podkreślić, że nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe. Tym samym ustawodawca, przez odpowiednią nowelizację k.p.a. i o.p., powinien uregulować precyzyjnie treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania albo wprost wykluczyć jej stosowanie.

Ukształtowana w praktyce, niekorzystna dla podatników reguła rozkładu ciężaru dowodu może znacznie utrudniać im obronę

w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, szczególnie, że okres, w jakim dopuszczalne jest ustalenie takiego podatku, nie został ograniczony czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu, lecz - w bardzo niejednoznaczny sposób - w stosunku do momentu poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia, co może nastąpić wiele lat później. Dodatkowe problemy mogą wiązać się z zakresem dowodów, jakich miałby dostarczyć podatnik. Podkreślenia wymaga okoliczność, że zgodnie z art. 86 § 1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chociaż postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych może zostać wszczęte po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, gdy na podatnikach nie ciąży już powinność posiadania takiej dokumentacji. Co więcej, jak stwierdził Minister Finansów, w wypadku przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo dochodów zwolnionych z tego podatku, przepisy podatkowe w ogóle nie nakładają obowiązku ich dokumentowania. Okazuje się zatem, że pomimo przerzucenia na podatnika w istotnym zakresie ciężaru dowodu, nie wie on, przez jaki czas - dla własnego dobra - powinien przechowywać dowody świadczące o sumiennym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych lub niepowstaniu takich obowiązków, chociaż formalnie powinność posiadania omawianych dowodów albo na nim nie ciąży, albo ustaje po okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie sposób nie zauważyć, że regulacja ustawowa nie gwarantuje zatem, że podatek od dochodów nieujawnionych nie zostanie ustalony w wypadku podatnika, który uregulował zobowiązanie podatkowe, lub podatnika, w wypadku którego takie zobowiązanie w ogóle nie powstało.

Szczególne trudności, związane z brakiem odpowiednich regulacji w u.p.d.o.f., wiążą się z wykazaniem, że określony przychód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż jest przychodem wynikającym z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.). Do przychodów tych zalicza się w szczególności przychody uzyskane w związku z popełnieniem czynu zabronionego (niezależnie od tego, czy jest on również przestępstwem), a także działalność legalną, chociaż sprzeczną z przyjmowaną w społeczeństwie aksjologią (np. prostytutka). Należy zauważyć, że z jednej strony ustawodawca deklaruje, że nie zamierza opodatkowywać rozważanych przychodów, z drugiej jednak strony nie wskazuje, w jaki sposób podatnik miałby wykazać, że dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie, co - ostatecznie - może prowadzić do ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-procentową. Trybunał Konstytucyjny ma wprawdzie świadomość, że w praktyce może się zdarzać, że podatnicy celowo będą powoływać się na przychody wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., by uniknąć zapłaty jakiegokolwiek podatku, jednak nie znaczy to, że w demokratycznym państwie prawnym dopuszczalne jest stanowienie regulacji, których nie zamierza się traktować poważnie. Ustawodawca powinien rozważyć tę kwestię i przyjąć takie rozwiązanie, które - utrzymując niestosowanie u.p.d.o.f. do omawianych przychodów - jednoznacznie wskazałoby, w jaki sposób możliwe jest wykazanie, iż dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie. Warto rozważenia wydaje się wprowadzenie domniemania, że uzyskane przez podatnika przychody nie wynikają z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taka regulacja określałaby jasno sytuację podatnika, o ile ustalałaby również sposób obalenia domniemania: mógłby on uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach ogólnych albo próbować wykazać, że osiągnął przychód, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., znając zakres swoich obowiązków dowodowych. W aktualnym stanie prawnym, wobec braku odpowiedniego uregulowania tego zagadnienia, pozycja podatnika nie jest określona klarownie, co powoduje, że chociaż nie jest w ogóle obowiązany uiścić podatku, to jednak musi liczyć się z możliwością ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Należy zarazem zastrzec, że w wypadku przychodów z przestępstw obalenie domniemania mogłoby nastąpić jedynie na podstawie orzeczenia sądu karnego, a w wypadku przychodów z czynów zabronionych, niezakwalifikowanych jednak jako przestępstwa - na podstawie orzeczenia sądu karnego lub prokuratora. Zagadnień tych - wbrew stanowisku Prokuratora Generalnego - nie są przecież uprawnione rozstrzygać samodzielnie organy podatkowe. Rozważana kwestia z całą pewnością wymaga interwencji ustawodawcy, do którego należy określenie sposobu jej rozwiązania.

Trybunał Konstytucyjny musiał zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Zdaniem Marszałka Sejmu, instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych ma stanowić ultima ratio, znajdując zastosowanie jedynie wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe w drodze odtworzenia podatkowego stanu faktycznego zaistniałego w rzeczywistości. To by znaczyło, że jeżeli organ podatkowy potrafi przyporządkować dochód do określonego źródła przychodu, regułą jest opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym również pobranie odsetek od zaległości podatkowej. Problem polega jednak na tym, że ustawodawca nie uregulował zbiegu dwóch instytucji: ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w związku z art. 21 § 1 pkt 2 o.p., dokonywanego w drodze decyzji konstytutywnej, oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., dokonywanego w drodze decyzji deklaratoryjnej. Jak stwierdzono już wcześniej, zdaniem Ministra Finansów, jeżeli w toku postępowania podatkowego możliwe jest zidentyfikowanie źródła przychodu (jego wysokości), to nie ustala się podatku od dochodów nieujawnionych, lecz taki przychód podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, o ile nie doszło jeszcze do przedawnienia zobowiązania podatkowego. To by znaczyło, że w rozważanym wypadku organ określa wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych według podstawowych stawek podatku, a podatnik zobowiązany jest uiścić taki podatek wraz z odsetkami za zwłokę. Nierozstrzygnięcie zbiegu wskazanych instytucji powoduje, że w istotnym stopniu o zastosowaniu jednej z nich decyduje organ podatkowy. Jak jednak wynika z pkt 1 przedłożonych przez Ministra Finansów wytycznych dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (w wersji z lutego 2009 r. i z grudnia 2010 r.): "w przypadku ujawnienia, w toku postępowania (kontroli) ponad wszelką wątpliwość, rzeczywistego źródła przychodów, określonego w art. 10 ust. 1 updf - dochód w zakresie, w jakim da się przypisać do tego źródła, podlega opodatkowaniu w trybie właściwym dla dochodów z tegoż źródła". Sformułowanie "ponad wszelką wątpliwość" oznacza przy tym, że nie sposób przyjąć, by organy podatkowe traktowały ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych jako ultima ratio; wręcz przeciwnie w razie wystąpienia wątpliwości co do pochodzenia niezgłoszonych przychodów korzystają z tej właśnie możliwości, a wyjątkowo decydują się na określenie wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Jest to kolejny przejaw konsekwencji przerzucenia ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym dochodów nieujawnionych na podatnika; należy przy tym zauważyć, że w wypadku przychodu zadeklarowanego, to organ podatkowy musiałby podważyć złożone mu zeznanie.

Podkreślenia wymaga również okoliczność, że - wbrew zapewnieniom uczestników postępowania - ze statystyk

przedłożonych przez Ministra Finansów nie wynika wcale, by podatek od dochodów nieujawnionych ustalany był jedynie w wypadku, gdy różnica pomiędzy poczynionymi wydatkami i wartością zgromadzonego mienia a posiadanym przez podatnika ich pokryciem jest istotna. Tytułem przykładu można wskazać, że w latach 1997-2012 na 928 decyzji ostatecznych wydanych przez organy kontroli skarbowej (Trybunałowi nie dostarczono analogicznego zestawienia dotyczącego decyzji wydanych przez organy podatkowe): 1) w 111 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie do 1.000 zł, 2) w 120 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 1.000 zł do 5.000 zł, 3) w 87 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 5.000 zł do 10.000 zł. To znaczy, że w ponad 30% spraw ustalony dochód z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach nie przekraczał kwoty 13.400 zł, którą - mając na uwadze możliwość gromadzenia oszczędności przez wiele lat - trudno uznać za szczególnie wysoką.

Przedstawiona analiza art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz art. 68 § 4 o.p. wskazuje, że mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach jest obciążony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. Wprowadzając szczególnie restrykcyjną instytucję podatku od dochodów nieujawnionych, ustawodawca unormował ją jedynie w trzech lakonicznych przepisach prawnych, z których dwa okazały się wyjątkowo nieprecyzyjne i niejednoznaczne, podczas gdy instytucjom zdecydowanie mniej skomplikowanym, a przede wszystkim mniej ingerującym w konstytucyjne prawa jednostek, poświęca całe akty normatywne. Można zaryzykować stwierdzenie, że w rzeczywistości omawiane przepisy prawne tworzą jedynie szkielet instytucji, gdyż jej treść została ukształtowana dopiero w praktyce, co w oczywisty sposób musi budzić poważne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego. Należy zauważyć, że w takim wypadku nie jest wystarczające, by podatnik znał obowiązujące regulacje prawne; w celu ustalenia przysługujących mu praw i ciążących na nim obowiązków powinien równolegle zapoznać się ze stanowiskiem organów podatkowych oraz orzecznictwem sądowym.

Pomimo obowiązywania u.p.d.o.f. od ponad 20 lat, a o.p. - od ponad 15 lat, niektóre wątpliwości nie zostały do tej pory dostrzeżone w orzecznictwie, z kolei w wypadku tych, które zostały zauważone i wyjaśnione, mamy do czynienia - wbrew zasadzie in dubio pro tributario - z rozstrzygnięciami na niekorzyść podatników. Należy zaznaczyć, że wprawdzie budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych, to jednak po raz kolejny konieczne wydaje się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać in dubio pro fisco. Naruszenie wskazanej reguły interpretacyjnej doprowadziło do istotnego pogłębienia poziomu wadliwości badanej regulacji, gdyż wydaje się, że przynajmniej niektóre sporne kwestie można było rozstrzygnąć na korzyść podatników.

Nie sposób pominąć w tym miejscu okoliczności, że ustawodawca zdawał sobie sprawę z istniejących kontrowersji dotyczących podatku od dochodów nieujawnionych. Nie jest zatem zrozumiałe, dlaczego zaniechał podjęcia odpowiednich działań legislacyjnych, mających na celu ich usunięcie, ograniczając się jedynie do nowelizacji nierozwiązujących zasadniczych problemów. Podkreślenia wymaga, iż w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obciążających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzone na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego. Odnosząc poczynione uwagi do niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że to, iż większość wątpliwości dotyczących podatku od dochodów nieujawnionych była i jest rozstrzygana jednolicie przede wszystkim z uwzględnieniem interesu fiskalnego państwa, nie powinno być powstrzymaniem ustawodawcy przed dokonaniem odpowiednich zmian legislacyjnych mających na celu doprecyzowanie tej instytucji.

Podstawowy zarzut, jaki należy postawić skarżonej regulacji, dotyczy wyjątkowo niejasnego ukształtowania pojęcia przychodu nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.) oraz będącego tego następstwem braku jednoznacznego określenia zasad dotyczących biegu terminu ustalenia zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych (art. 68 § 4 o.p. w związku z art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.). Pozostałe zastrzeżenia związane z: rozkładem ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, określeniem zakresu obowiązków dokumentacyjnych ciążących na podatnikach, opodatkowaniem przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, mają wprawdzie mniejsze znaczenie, jednak istotnie pogłębiają przekonanie o naruszeniu wymogów ustawy zasadniczej. Wadliwość art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., określającego stawkę podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach, okazuje się wyłącznie pochodną niejednoznaczności pojęcia przychodu nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych.

Należy przypomnieć, że w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych). Podkreślenia wymaga zatem, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy prawne nie spełniają nawet wymogów właściwych dla standardu zwykłego (art. 2 Konstytucji), chociaż - jako unormowania podatkowe - winny realizować wymogi właściwe dla standardu podwyższonego (art. 84 i art. 217 Konstytucji). Gdyby za przedstawicielem Ministra Finansów przyjąć, że jednym z zasadniczych celów istnienia instytucji podatku od dochodów nieujawnionych jest prewencja i w tym zakresie omawiana instytucja (w szczególności 75-procentowa stawka podatkowa) skutecznie spełnia swoją rolę, skłaniając podatników do rzetelnego zgłaszania osiąganych przychodów, to trzeba zaznaczyć, iż w żadnym razie prewencji nie można traktować tak instrumentalnie, żeby prowadziło to do lekceważenia elementarnych wymogów dotyczących jasności i precyzji przepisów prawnych, które mają być stosowane w odniesieniu do jednostek.

W tym stanie rzeczy, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. naruszają zasadę poprawnej

legislacji, będącą składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. określa wyłącznie stawkę podatku od dochodów nieujawnionych, nie wywołując w tym zakresie wątpliwości interpretacyjnych, stąd nie sposób dopatrzeć się w jego wypadku niezgodności z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi.

7.2. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, zasadne jest przytoczenie kilku wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego, dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych. Zagadnienie to niedawno było bowiem przedmiotem pogłębionej analizy w dwóch sprawach.

W wyroku z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, Trybunał Konstytucyjny syntetycznie omówił mechanizm przedawnienia w świetle wymogów stawianych przez ustawę zasadniczą, podsumowując swój dotychczasowy dorobek w tej materii. Stwierdził mianowicie, że przedawnienie jest instytucją, która została wymieniona w Konstytucji. Jakkolwiek ustrojodawca nie definiuje, ani nie ustala wyraźnie, na czym ma ono polegać, to jednak uwzględnia jego obecność w systemie prawa. Do przedawnienia bezpośrednio odnoszą się trzy przepisy Konstytucji: art. 43, art. 44 oraz art. 105 ust. 3. Przepisy te odnoszą się do materii szeroko rozumianego prawa karnego, określając przesłanki wyłączenia przedawnienia.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano konsekwentnie pogląd o braku konstytucyjnego prawa jednostki do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa. Ponadto wskazywano na brak możliwości wyprowadzenia rozważanego prawa z art. 2 Konstytucji. Instytucję przedawnienia - w świetle orzecznictwa TK - należałoby w związku z tym postrzegać raczej jako element polityki państwa. Stanowiska te odnosiły się głównie do przedawnienia karalności czynów zabronionych oraz wykonania orzeczonej kary. Na temat przedawnienia w prawie podatkowym, po raz pierwszy, Trybunał wypowiedział się szeroko w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). W jego ocenie, przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, i art. 217 Konstytucji, statuującego władztwo finansowe państwa. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie.

Uzupełniając i rozwijając dotychczasowe orzecznictwo dotyczące przedawnienia w prawie podatkowym, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś - potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.

Trybunał zwrócił uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe dysponują szerokimi kompetencjami kontrolnymi.

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat - ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych - mogą przestać spełniać wymóg konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Trybunał Konstytucyjny przyjął w konsekwencji, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie

wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należytej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wymagającą uwzględnienia wartość konstytucyjną. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Zawarte w omawianym orzeczeniu stanowisko Trybunału miało stanowić dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych.

Nie bez znaczenia dla rozpoznawanej sprawy jest również stanowisko wyrażone w wyroku TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81). W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny zauważył, że Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wobec braku konstytucyjnej regulacji tej problematyki, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy. Swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie ma jednak charakteru nieograniczonego. Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną.

Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku o sygn. P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Trybunał stwierdził zatem, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych przez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Z jednej strony, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy postrzegać w kontekście art. 84 Konstytucji, wyrażającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Z obu tych przepisów wynika, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego. Z tego względu przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest konstytucyjnie pożądanym sposobem jego wygaśnięcia, gdyż takim jest - jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. P 26/10 - szeroko rozumiana zapłata podatku, obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Z drugiej jednak strony, kształtując przepisy prawa daninowego, ustawodawca musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych. Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciążących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem "wiecznym dłużnikiem" państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Jednocześnie zawilość



przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i różnicowana wykładnia w praktyce organów podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wówczas bowiem to na podatniku ciąży obowiązek poprawnego obliczenia oraz zapłaty należnego podatku, a także złożenia prawidłowej deklaracji dokumentującej to rozliczenie. Upływ czasu, z jednej strony, wzmacnia przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego, a z drugiej strony, utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokość, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Przystępując do analizy zarzutu naruszenia przez kwestionowane regulacje zasady ochrony stabilności stosunków prawnych, wynikającej z zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że większość zagadnień związanych z tym zarzutem została już omówiona wcześniej. Należy jednak przypomnieć, że w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. możliwość wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych nie jest de facto ograniczona czasowo w stosunku do momentu uzyskania określonego przychodu; pięcioletni termin wydania takiej decyzji liczony jest bowiem dopiero od końca roku, w którym upłynął termin złożenia zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, w którym dokonane zostały wydatki lub zgromadzono mienie, z czym również wiąże się poważne wątpliwości interpretacyjne. Poczynione ustalenia prowadzą do wniosku, że decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych może zostać wydana również po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego na zasadach ogólnych, co potwierdzają stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymał zapatrywanie, że ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Umożliwia ono stabilizację sytuacji prawnej jednostki, a tym samym stabilizację stosunków społecznych, które bezspornie są wartościami warunkującymi prawidłowe funkcjonowanie jednostek oraz poprawne kształtowanie ich relacji z państwem, co ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, ingerującym w sferę konstytucyjnych praw majątkowych. Podatek od dochodów nieujawnionych, przewidziany w u.p.d.o.f. i w o.p., powoduje, że przedawnienie zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego staje się w istocie iluzoryczne, a w konsekwencji mamy tu do czynienia z instytucją pozorną. Dodatkowo, jeśli wziąć pod uwagę okoliczność, że możliwość powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych nie jest ograniczona żadnym terminem w stosunku do momentu uzyskania przychodu, dochodzi również do niezgodnego z ustawą zasadniczą podważenia bezpieczeństwa prawnego jednostki, która w niedającym się przewidzieć okresie musi liczyć się z koniecznością poniesienia negatywnych konsekwencji: 1) nieuiszczenia przez nią należności podatkowej bądź 2) braku możliwości wykazania, że nie ciążył na niej obowiązek podatkowy albo że został on przez nią spełniony. Tym samym aktualizują się liczne zagrożenia związane z nadmiernie długim okresem przedawnienia, tudzież faktycznym jego brakiem, jakie nader trafnie zasygnalizował już w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Szczęgólnego znaczenia w tym kontekście nabiera sposób rozłożenia ciężaru dowodu w postępowaniach w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Skoro podatnik musi wykazać, że poczynione przez niego wydatki i zgromadzone przezeń mienie znajdują pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania, to znaczy, że w bliżej niesprecyzowanym okresie powinien posiadać w tym celu odpowiednie dowody, gdyż w przeciwnym razie może narazić się na ustalenie w jego wypadku podatku ze stawką 75-procentową.

Trybunał Konstytucyjny ma świadomość, że z dobrodziejstwa przedawnienia korzystają przede wszystkim podatnicy nieuczciwi, jednak gdyby zastrzec, iż ma ono oddziaływać jedynie na sytuację podatników uczciwych, to rozważana instytucja nie spełniałaby jakiegokolwiek roli: w wypadku podatników, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki i w razie kontroli są w stanie to wykazać, przedawnienie nie znajdowałoby zastosowania, natomiast podatnicy, którzy wykonali sumiennie swoje obowiązki, ale w razie kontroli nie są w stanie tego wykazać, byłiby traktowani na równi z podatnikami nieuczciwymi. Tym samym zasady, konstrukcja i terminy przedawnienia w prawie podatkowym muszą zostać określone w sposób jednoznaczny i precyzyjny, a przede wszystkim realizować podstawową funkcję omawianej instytucji, tj. doprowadzenie do ostatecznego wygaśnięcia należności podatkowej, niezależnie od oceny zachowania podatników.

Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że regulacje polskiego prawa podatkowego bardzo dalekie są od jasności i precyzji (zob. np. wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 3 czerwca 2013 r., RPO-735419-V/13/ST, skierowane do Ministra Finansów, w którym sformułowano postulat głębokiej reformy obowiązującego prawa podatkowego), co w powiązaniu z rozbieżnymi stanowiskami organów podatkowych oraz niejednolitym orzecznictwem sądowym powoduje, że podział podatników na uczciwych i nieuczciwych trudno uznać za ostry. Nierzadko zdarza się przy tym, że sposób rozumienia przepisów podatkowych ewoluje przez lata. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, rozumiane jako ostateczne i nieodwołalne ich wygaśnięcie, stanowi, w pewnym sensie, remedium na te zjawiska, osłabiając ich negatywne konsekwencje. Skoro bowiem niedopuszczalna jest kontrola wykonania zobowiązań powstałych przed laty, to zdecydowanie rzadziej wystąpi sytuacja, w której uczciwy podatnik zostanie zaliczony po czasie, w wyniku zmiany linii orzeczniczej, do podatników nieuczciwych.

Oceniając konstytucyjność kwestionowanej regulacji, należało mieć także na uwadze, że w kontekście podatku od dochodów nieujawnionych, sytuacja podatnika - w razie przedawnienia się jego zobowiązania podatkowego, powstałego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych - ulega wręcz pogorszeniu. Okazuje się bowiem, iż w istocie przedawnienie, które powinno prowadzić do ostatecznego i nieodwołalnego wygaszenia zobowiązania podatkowego, może działać w tym wypadku na niekorzyść podatnika. Zauważmy mianowicie, że przed upływem terminu przedawnienia:

- 1) podatnik ma możliwość dobrowolnego złożenia deklaracji podatkowej lub skorygowania deklaracji złożonej już wcześniej i uregulowania podatku dochodowego, obliczonego według stawek podstawowych, wraz z odsetkami za zwłokę, co pozwoli mu uniknąć obowiązku zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych,
- 2) organ podatkowy w razie wszczęcia postępowania w przedmiocie podatku od dochodów nieujawnionych, jeżeli w toku takiego postępowania dojdzie do ujawnienia źródła przychodu i jego wysokości, może - zamiast ustalenia omawianego

podatku - określić wysokość zobowiązania podatkowego, powstałego na zasadach ogólnych, co będzie skutkować koniecznością uiszczenia podatku dochodowego, obliczonego według stawek podstawowych, wraz z odsetkami za zwłokę.

Po upływie terminu przedawnienia zapłata podatku dochodowego na zasadach ogólnych, dobrowolna lub przymusowa, nie jest już jednak możliwa ze względu na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. W tym kontekście można stwierdzić, że kwestionowane przepisy prawne nie tyle sprowadzają przedawnienie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych do instytucji pozornej, ale wręcz czynią z niego instytucję *à rebours*, skoro jego wystąpienie nie poprawia sytuacji dłużnika, lecz ją pogarsza.

W tym stanie rzeczy, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. naruszają również zasadę ochrony stabilności stosunków prawnych, będącą składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie reguluje zagadnień związanych z czasowymi aspektami instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych, stąd nie ma wpływu na stabilizację sytuacji prawnej podatnika.

8. Podstawową konsekwencją rozstrzygnięcia podjętego przez Trybunał Konstytucyjny jest pozbawienie mocy obowiązującej zakwestionowanych regulacji prawnych. Art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. przestanie obowiązywać z chwilą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, natomiast art. 68 § 4 o.p. w brzmieniu od 1 stycznia 2003 r. - z upływem 18 miesięcy od dnia jego opublikowania.

Trybunał przypomniał, że powołane przepisy prawne stanowią łącznie - wraz z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. - podstawę rekonstrukcji normy prawnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalania podatku od dochodów nieujawnionych. Stwierdzenie niekonstytucyjności któregośkolwiek z nich, powodując eliminację takiej normy kompetencyjnej z systemu prawnego, wyklucza kontynuowanie dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań. W konsekwencji, możliwość prowadzenia postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie:

1) art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. ustanie z chwilą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw,

2) art. 68 § 4 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. ustanie z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw, z zastrzeżeniem postępowań prowadzonych w oparciu o zakwestionowaną wersję art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Odroczenie momentu utraty mocy obowiązującej art. 68 § 4 o.p. miało na celu zapewnienie ustawodawcy czasu niezbędnego do dokonania odpowiednich zmian legislacyjnych. Stanowczo należy jednak podkreślić, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych. Jakkolwiek zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego aktualnym brzmieniu, to rozważany przepis jest obciążony - w zbliżonym, jeśli nie identycznym, stopniu - tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.

9. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że obowiązkiem ustawodawcy jest zapewnienie realizacji zasady powszechności opodatkowania, w tym zwalczanie procedury nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości. Przeprowadzona analiza doprowadziła jednak do wniosku, że poddane kontroli konstytucyjności prawa przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów nieujawnionych zostały skonstruowane wadliwie, umożliwiając organom podatkowym podejmowanie w istotnym stopniu arbitralnych decyzji wobec podatników oraz uniemożliwiając stabilizację sytuacji prawnej tych ostatnich. Gdyby ustawodawca podjął na nowo próbę uregulowania rozważanego zagadnienia, powinien dokładnie przemyśleć model instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, biorąc pod uwagę wszystkie zastrzeżenia zawarte w niniejszym wyroku, a w szczególności potrzebę:

1) precyzyjnego i jasnego zdefiniowania przychodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, tak by można było jednoznacznie ustalić, w jakich sytuacjach mamy do czynienia z takimi przychodami,

2) określenia wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz przepisów ustaw podatkowych przewidujących opodatkowanie przychodów innymi rodzajami podatków niż podatek dochodowy od osób fizycznych,

3) precyzyjnego ustalenia, w jakich sytuacjach organ podatkowy ma określić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich ma ustalić podatek od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

4) jednoznacznego wskazania okresu, w jakim możliwe ma być wydawanie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

5) respektowania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, powstałych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych,

6) sprecyzowania - uwzględniając charakterystykę poszczególnych źródeł przychodów - zakresu obowiązków dowodowych ciążących na organie podatkowym i podatniku w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w tym dookreślenia zakresu dokumentacji, jaką ewentualnie ma przedstawić podatnik w celu wykazania uregulowania zobowiązania podatkowego lub niepowstania takiego zobowiązania,

7) rozwiązania problemu opodatkowania przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w tym precyzyjnego zdefiniowania wskazanych przychodów,

8) jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym, w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa

nieuiszczonego podatku.

Mając na uwadze specyfikę podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny poddaje pod rozagę ustawodawcy zasadność kompleksowego uregulowania tej instytucji, np. w odrębnym rozdziale lub w odrębnym akcie normatywnym, z jednoczesnym wskazaniem, jakie przepisy ogólne u.p.d.o.f. i o.p. mają znajdować do niej zastosowanie. Trybunał zwraca zarazem uwagę na trzy zagadnienia. Po pierwsze, nowe uregulowania muszą bezwzględnie respektować zasadę poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), wzmocnioną przez zasadę szczególnej określoności regulacji podatkowych (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji), co pozwoli wykluczyć podejmowanie wobec podatników rozstrzygnięć arbitralnych, nieopartych wprost na ustawie. Po drugie, w świetle zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) należy wziąć pod uwagę możliwość zróżnicowania stawek podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w zależności od stawki podatku właściwej dla zatajonego dochodu oraz w zależności od wysokości zatajonego dochodu. Trzeba bowiem mieć na względzie, że im mniejsza kwota nieujawnionego dochodu, tym mniejsza szkodliwość społeczna zachowania podatnika, większa możliwość nieświadomego charakteru naruszenia prawa podatkowego oraz większe ryzyko omyłki organów podatkowych. Po trzecie, należy przypomnieć o konieczności przestrzegania zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nakazującej odpowiednie ukształtowanie rozwiązań intertemporalnych.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

## 2013-07-10 • MF • Dz.Urz.MF.2013.25 • PIT art. 21

Interpretacja uznana za nieprawidłową w interpretacji z 2014-05-21



### INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/101/CRS/13/RWPD-48186/RD-70020/13 MINISTRA FINANSÓW z dnia 10 lipca 2013 r.

wydana na wniosek na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), na wniosek z dnia 9 kwietnia 2013 r., w celu zapewnienia jednolitego stosowania przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej przepisów prawa podatkowego w zakresie możliwości zastosowania do wynagrodzenia z tytułu ustanowienia służebności przesyłu zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wyjaśniam, co następuje.

Uprawnienie do otrzymania wynagrodzenia związanego z ustanowieniem służebności przesyłu określono w przepisach art. 3051 i art. 3052 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.).

W myśl art. 3051 Kodeksu cywilnego nieruchomości można obciążyć na rzecz przedsiębiorcy, który zamierza wybudować lub którego własność stanowią urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, prawem polegającym na tym, że przedsiębiorca może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, zgodnie z przeznaczeniem tych urządzeń (służebność przesyłu).

Natomiast art. 3052 Kodeksu cywilnego stanowi, że jeżeli właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna dla właściwego korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, przedsiębiorca może żądać jej ustanowienia za odpowiednim wynagrodzeniem (§ 1). Jeżeli przedsiębiorca odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna do korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, właściciel nieruchomości może żądać odpowiedniego wynagrodzenia w zamian za ustanowienie służebności przesyłu (§ 2).

W świetle powyższego służebność przesyłu jest ustanawiana na rzecz przedsiębiorcy za odpowiednim wynagrodzeniem należnym od przedsiębiorcy na rzecz właściciela nieruchomości obciążonej. Wymaga to zawarcia stosownej umowy przez zainteresowane strony albo wydania konstytutywnego orzeczenia sądu (postanowienia), zapadającego na wniosek strony występującej z roszczeniem o ustanowienie służebności przesyłu.

Na tle powyższego pojawiły się wątpliwości co do możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym wynagrodzenia otrzymywanego przez właściciela nieruchomości z tytułu ustanowienia służebności przesyłu, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą PIT".

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT wolne od podatku dochodowego są odszkodowania wypłacone, na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z tytułu:

- a) ustanowienia służebności gruntowej,
- b) rekultywacji gruntów,
- c) szkód powstałych w uprawach rolnych i drzewostanie

- w wyniku prowadzenia na tych gruntach, przez podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, inwestycji dotyczących budowy infrastruktury przesyłowej ropy naftowej i produktów rafinacji ropy naftowej oraz budowy urządzeń infrastruktury technicznej, o których mowa w art. 143 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651, z późn. zm.).

Analizując powyższy przepis należy zauważyć, że przedmiotowe zwolnienie podatkowe nie odwołuje się do wynagrodzenia otrzymanego z tytułu ustanowienia służebności przesyłu.

Pomimo tego w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, w myśl którego zwolnienie podatkowe określone w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT ma zastosowanie także do tego rodzaju świadczenia pieniężnego. Sądy administracyjne uzasadniając swoje stanowisko (np. NSA w wyroku z dnia 1 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 88/10 oraz z dnia 29 września 2011 r. sygn. akt II FSK 654/10) powołują się między innymi na odosobniony w doktrynie pogląd, że służebność przesyłu stanowi rodzaj służebności gruntowej (zob. G. Bieniek: Urządzenia przemysłowe. Problematyka prawna, LexisNexis Polska Sp. z o.o., Warszawa 2008, s. 61). W literaturze przedmiotu pogląd taki spotkał się jednak z uzasadnioną krytyką (zob. M. Olczyk: Komentarz do ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 116, poz. 731), LEX/el. 2008; K.A. Dadańska w: A. Kidyba (red.), K.A. Dadańska, T.A. Filipiak, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Własność i inne prawa rzeczowe. Wolters Kluwer & Business 2012, s. 337; E. Gniewek: Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu cywilnego, C.H.Beck 2012, s. 262).

Odrębność tych dwóch służebności potwierdza także stanowisko Ministra Sprawiedliwości, do którego Minister Finansów wystąpił o opinię w tej sprawie. Wynika z niego, że ustawa o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 116, poz. 731), która weszła w życie z dniem 3 sierpnia 2008 r., wprowadziła do polskiego systemu prawnego trzeci - obok służebności gruntowych i służebności osobistych - rodzaj służebności, tj. służebność przesyłu (art. 3051 - 3054 k.c.). Wskazuje na to nie tylko brzmienie art. 3054 k.c. (zgodnie z którym do służebności przesyłu stosuje się odpowiednio

przepisy o służebnościach gruntowych), ale także układ przestrzenny ustawy - dział III Księgi drugiej k.c. został podzielony na trzy rozdziały: rozdział I. Służebności gruntowe; rozdział II. Służebności osobiste; rozdział III. Służebność przesyłu.

O takim podziale świadczy również wykładnia historyczna płynąca z uzasadnienia projektu ustawy, w którym znaleźć można jednoznaczne stwierdzenie wskazujące na wolę ustanowienia przez ustawodawcę odrębnego rodzaju służebności.

Ustanowienie służebności przesyłu w drodze umowy zawieranej między przedsiębiorcą a właścicielem nieruchomości jest podstawowym sposobem jej powstania. W przypadku gdy właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy, a służebność jest konieczna do właściwego korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1 k.c. przedsiębiorca może żądać ustanowienia przez sąd służebności przesyłu za odpowiednim wynagrodzeniem (art. 3052 § 1 k.c.).

Ustanowienie służebności przesyłu w drodze orzeczenia sądowego (art. 3052 k.c.) następuje więc za odpowiednim wynagrodzeniem. Natomiast nie można wykluczyć tego, że w przypadku kreacji przedmiotowego prawa rzeczowego w drodze umowy, strony ustalą, iż wynagrodzenie nie będzie przysługiwało. Z uwagi na powyższe przyjąć trzeba, że wynagrodzenie to pełni taką samą funkcję jak wynagrodzenie za ustanowienie służebności drogi koniecznej. Nie jest więc ono odszkodowaniem. (...)

Trzeba też zaznaczyć, że wynagrodzenie przysługuje niezależnie od poniesionej szkody, i niezależnie od tego, czy przedsiębiorca efektywnie korzystał z gruntu.

Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że na gruncie prawa cywilnego służebność przesyłu nie jest ani służebnością gruntową, ani służebnością osobistą, lecz stanowi odrębny od nich rodzaj służebności. Dlatego też brak jest podstaw do uznania, że w ustawie podatkowej pojęcie służebności gruntowej i pojęcie służebności przesyłu jest tożsame.

Mając na uwadze powyższe należy także wskazać na jedną z zasad wykładni: *expressio unius*, zgodnie z którą jeśli ustawodawca wymienia w przepisie jeden z elementów należący do określonego zbioru, to z zakresu normy prawnej wyłącza tym samym pozostałe, niewymienione elementy. Skoro zatem ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT wymienia służebność gruntową nie wymieniając jednocześnie służebności przesyłu, należy stwierdzić, że do tej ostatniej nie ma zastosowania zawarte w tym przepisie zwolnienie podatkowe.

Ponadto, nie bez znaczenia jest fakt, że art. 3052 Kodeksu cywilnego przewiduje możliwość żądania wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, a nie odszkodowania, o którym mowa w omawianym zwolnieniu podatkowym.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że na gruncie przepisów ustawy PIT otrzymane wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT, a zatem podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT jako przychód z innych źródeł, o którym mowa art. 20 ust. 1 ustawy PIT.

2013-07-04 • TK • P 7/10 • ORD: art. 81b



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 4 lipca 2013 r.

P 7/10

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Stanisław Biernat - przewodniczący,

Zbigniew Cieślak - sprawozdawca,

Maria Gintowt-Jankowicz,

Stanisław Rymar,

Andrzej Rzepliński,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 4 lipca 2013 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego:

czy art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., jest zgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**Art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r., w zakresie, w jakim pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do dokonania korekty deklaracji, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

### UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 18 grudnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1609/08) Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie zwrócił się z pytaniem prawnym, czy art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., dalej: ordynacja podatkowa) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., jest zgodny z art. 32 Konstytucji.

1.1. Wątpliwość co do konstytucyjności przepisu powstała w związku z rozpatrywaniem przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, w którym sąd oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego. Na mocy zaskarżonej decyzji, organ określił stronie kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za kwiecień 2007 r. Podstawą wszczęcia postępowania był wynik kontroli w zakresie prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług, która ujawniła, że w kwietniu podatnik obniżył podatek należny o podatek naliczony. Uwzględniając ustalenia kontrolujących strona złożyła korektę deklaracji VAT-7 za kwiecień i maj 2007 r., ale Naczelnik Urzędu Skarbowego powołując się na treść art. 81b § 1 pkt 2 lit. a i § 3 ordynacji podatkowej uznał, że złożone korekty deklaracji nie wywołują żadnych skutków prawnych.

1.2. Uzasadniając pytanie prawne Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że regulacja zawarta w zaskarżonym art. 81b § 3 ordynacji podatkowej narusza zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji, ponieważ pozbawia podatników podatku od towarów i usług uprawnienia do korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej. Sąd pytający zwrócił uwagę, że wyłączenie prawa do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej dotyczy tylko podatników podatku od towarów i usług i stawia ich w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do podatników innych rodzajów podatków, skoro ci ostatni mogą składać deklarację również po zakończeniu kontroli podatkowej.

Drugim argumentem, mającym przemawiać za naruszeniem przez zaskarżony przepis ordynacji podatkowej zasady równości, jest przywołana przez sąd pytający regulacja zawarta w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej). Art. 14c tej ustawy dopuszcza możliwość składania korekt deklaracji po zakończeniu kontroli przeprowadzonej przez organy kontroli skarbowej. Uprawnienie to dotyczy również podatników podatku od towarów i usług. Zaskarżony art. 81b § 3 ordynacji podatkowej stawia zatem w mniej korzystnym położeniu część podmiotów (w ramach tej samej grupy podatników podatku od towarów i usług) jedynie ze względu na fakt, że kontrolę przeprowadza organ podatkowy, a nie skarbowy.

Wymienione różnice, zdaniem sądu pytającego, nie znajdują dostatecznego usprawiedliwienia dla różnicowania podatników, co sprawia, że naruszają zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji.

2. Pismem z 4 maja 2010 r. stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu. Marszałek wniósł o stwierdzenie, że art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r., jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Po przedstawieniu charakteru prawnego instytucji, jaką jest korekta deklaracji, analizę rozważań odnoszących się do odpowiedzi na pytanie prawne Marszałek Sejmu podsumował w czterech wnioskach generalnych. W pierwszym z nich zauważył, że zaskarżona regulacja była określana przez literaturę jako niezasadnie odbierająca podatnikom uprawnienie do skorygowania deklaracji VAT po przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Zmianę polegającą na uchyleniu z dniem 1 grudnia 2008 r. kwestionowanego przepisu ocenił jako racjonalne działanie ustawodawcy, który wyeliminował z obrotu prawnego kontrowersyjny przepis i przyspieszył oraz znacznie ułatwił w ten sposób relację podatek - organ podatkowy.

W drugim wniosku, Marszałek Sejmu zwrócił uwagę na cechę charakterystyczną podatku od towarów i usług, jaką jest podstawa opodatkowania, tzn. wartość dostarczanych towarów, czy też świadczonych przez podatnika usług. Jednocześnie zauważył, że problematycznym pozostaje zagadnienie zasadności różnicowania możliwości dokonania korekty deklaracji w zależności od rodzaju podatku.

W trzecim wniosku, Marszałek Sejmu skupił się na relacji pomiędzy regulacjami w postaci braku możliwości dokonania korekty zawartymi w ordynacji podatkowej a dopuszczalnością takiej korekty przyznanej przez ustawę o kontroli skarbowej. Zwrócił uwagę, że zróżnicowany charakter kontroli podatkowej i skarbowej nie powinien przesądzać o różnym traktowaniu podatników od towarów i usług, stwierdzając jednocześnie, że nie ma dostatecznie uzasadnionych argumentów dla różnicowania podatników w zależności od tego, jaki organ przeprowadza kontrolę. Istnienie zróżnicowania ocenił jako pozostające w sprzeczności z zasadą równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W ostatnim wniosku, Marszałek Sejmu zauważył, że charakter zróżnicowania nie odpowiadał testowi proporcjonalności, a waga interesu, któremu służyło zróżnicowanie sytuacji adresatów kwestionowanego przepisu nie pozostawała w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostały naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 9 czerwca 2010 r. zajął stanowisko, w którym stwierdził, że art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 1 grudnia 2008 r. jest niezgodny z art. 32 Konstytucji.

Uzasadniając zajęte stanowisko Prokurator wskazał, że przyjęte w kwestionowanym przepisie kryterium różnicowania dopuszczające złożenie korygującej deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej w zależności od rodzaju podatku nie ma charakteru relewantnego, gdyż nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów ordynacji podatkowej, dotyczących korekty deklaracji podatkowej. Korekta deklaracji podatkowej jest bowiem wyrazem realizacji praw i obowiązków podatnika, wynikających przede wszystkim z zasady samoobliczenia podatku. Charakter prawny i cel instytucji korekty deklaracji podatkowej jest niezależny od rodzaju podatku, którego ta deklaracja dotyczy, o ile jest to podatek podlegający samoobliczeniu.

W sprawie będącej przedmiotem postępowania, zdaniem Prokuratora, brak jest przekonujących argumentów usprawiedliwiających odstępstwo od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych. Takim argumentem nie może być charakter prawny podatku od towarów i usług, gdyż nie ma on cech, które uzasadniałyby pozbawienie podatników tego podatku uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej.

Zróżnicowanie zawarte w art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie ma też charakteru proporcjonalnego.

Prokurator zwrócił uwagę, że korekta deklaracji podatkowej powoduje przyspieszenie wpływu podatków w prawidłowej wysokości do budżetu, ogranicza koszty związane z prowadzeniem zbędnych postępowań podatkowych, służy też interesowi fiskalnemu państwa. Interes ten nie przemawia więc za ograniczeniem prawa do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Zdaniem Prokuratora, kwestionowana regulacja nie znajduje uzasadnienia w żadnych innych zasadach, wartościach, czy też normach konstytucyjnych.

Odnosząc się do relacji art. 81b § 3 ordynacji podatkowej z art. 14c ustawy o kontroli skarbowej Prokurator zauważył, że zaskarżony przepis nie ma zastosowania do podatników, w stosunku do których kontrolę podatkową przeprowadzał organ kontroli skarbowej. Nie przesądza to jednak o braku wspólnych cech pomiędzy obydwoma grupami podatników, a wręcz przeciwnie: w obu przypadkach chodzi o prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowych przez podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji, tj. podatników podatku od towarów i usług. Prokurator rozważania dotyczące relacji pomiędzy kontrolą podatkową przeprowadzaną przez organ podatkowy w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej i prowadzoną przez organ kontroli skarbowej w oparciu o przepisy ustawy o kontroli skarbowej skonstatował, że nie ma racjonalnych podstaw do różnicowania praw podatników w zakresie korekty podatku od towarów i usług i wszystkich pozostałych podatków w oparciu o kryterium w postaci organu przeprowadzającego kontrolę.

4. Pismem z 25 lutego 2011 r. (znak: PK4/066/1/ZAP/10/PK-526) stanowisko zajął w sprawie Minister Finansów. Jego zdaniem art. 81b § 3 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. do 30 listopada 2008 r., nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji. Zdaniem Ministra Finansów norma wynikająca z art. 81b § 3 ordynacji podatkowej była zdeterminowana treścią art. 109 ust. 4-6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług), a ponadto była wyrazem kompetencji ustawodawcy do swobodnego kształtowania prawa daninowego.

W przesłanym stanowisku Minister Finansów stwierdził, że gramatyczna wykładnia art. 81b § 3 ordynacji podatkowej prowadząca do wniosku, iż nie jest możliwa korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie objętym tą kontrolą także wówczas, gdy kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości, nie powinna znaleźć zastosowania. Przyjęcie wykładni gramatycznej prowadziłoby do rezultatów absurdalnych i byłoby nadmiernym i niezasadnym ograniczeniem uprawnienia podatników podatku od towarów i usług do korekty, niezgodnym

z celem przyjętej regulacji prawnej. W tym przypadku należy przypisać pierwszeństwo wykładni funkcjonalnej i systemowej, zgodnie z którymi podatnik posiada uprawnienie do skorygowania deklaracji dla podatków od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej niestwierdzającej nieprawidłowości.

Minister Finansów zaznaczył, że korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie była prawnie skuteczna tylko w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykazała nieprawidłowości, a zebrany w toku materiał dowodowy stał się przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego. Takie też stanowisko zostało zaprezentowane w urzędowej interpretacji nr SP 1/618/8012-110-2024/05/EB z dnia 8 sierpnia 2005 r. w sprawie stosowania art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. Urz. MF Nr 9, poz. 101) skierowanej do dyrektorów Izb Skarbowych, Izb Celnich, Urzędów Kontroli Skarbowej.

W przesłanym stanowisku Minister Finansów podnosi, że wprowadzenie możliwości korekty deklaracji VAT po zakończeniu kontroli stwierdzającej nieprawidłowości oznaczałoby pozbawienie organów podatkowych możliwości wymierzenia w decyzji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług wynikającego z obowiązującego wówczas art. 109 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Zauważył także, że "Uchylenie przepisu art. 81b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa bez odpowiednich zmian w art. 109 ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłoby do sprzeczności normy wynikającej z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a ustawy - Ordynacja podatkowa i norm wynikających z art. 109 ust. 4-8 ustawy o podatku od towarów i usług".

Odmienne regulacje prawne w ustawie o kontroli skarbowej w stosunku do ordynacji podatkowej uzasadniają stosowanie różnych reguł dotyczących korekt deklaracji w zależności od organu, który dokonywał kontroli.

Zdaniem Ministra Finansów postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w tej sprawie powinno zostać umorzone, ponieważ zaskarżony przepis został uchylony, a brak przepisów przejściowych w nowelizacji sprawił, że od 1 grudnia 2008 r. możliwe jest pokontrolne skorygowanie wszystkich deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, zarówno deklaracji, których termin złożenia upływa po tej dacie, jak i deklaracji, których termin złożenia upłynął przed 1 grudnia 2008 r. Powyższe wyjaśnienie prowadzi do wniosku, art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie może być stosowany. W swoim stanowisku Minister Finansów zwraca także uwagę, że zaskarżony przepis nie stanowił podstawy prawnej wydania decyzji podatkowych, a orzeczenie Trybunału musi dotyczyć takiego przepisu, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe lub ostateczna decyzja administracyjna.

5. Trybunał Konstytucyjny pismem z 6 czerwca 2012 r. wystąpił do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją art. 81b § 3 ordynacji podatkowej może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.).

Odpowiedzi na pytanie udzielił upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów Minister Finansów. W stanowisku wyrażonym w piśmie z 27 lipca 2012 r. (znak: PK4/065/3/ZAP/12/BMI9-8952) Minister stwierdził, że ewentualne orzeczenie o niezgodności z Konstytucją art. 81b § 3 ordynacji podatkowej będzie neutralne z punktu widzenia przywrócenia uprawnienia do korygowania deklaracji w podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej. Wynika to z faktu, że z dniem 1 stycznia 2008 r. podatnicy uzyskali możliwość składania takich korekt również za okresy wcześniejsze. Warto w tym względzie wskazać, zdaniem Ministra Finansów, że w zakresie objętym decyzją określającą zobowiązanie podatkowe prawo do skorygowania deklaracji nie może być skutecznie realizowane. Tego rodzaju ograniczenie wypływa z treści art. 81b § 1 pkt 2 lit. b ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uprawnienie do korekty deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie nie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Jednak zgodność z Konstytucją tego przepisu nie jest w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym kwestionowana.

Przyjmując, że w sprawach zakończonych decyzjami ostatecznymi, określającymi zobowiązanie w podatku od towarów i usług oraz decyzjami ustalającymi dodatkowe zobowiązanie w tym podatku ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 81b § 3 ordynacji podatkowej, nie będzie miało wpływu na byt prawny tych decyzji, to nie spowoduje ono również powstania po stronie podatników roszczeń o zwrot nadpłat na podstawie ordynacji podatkowej czy roszczeń odszkodowawczych na podstawie przepisów prawa cywilnego. W związku z powyższym, w ocenie Ministra Finansów, takie orzeczenie nie wywoła skutków prawnych wiążących się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej.

## II

Na rozprawie P 7/104 lipca 2013 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Zgodnie z art. 193 Konstytucji oraz art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), każdy sąd może przedstawić pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Przywołane przepisy wskazują na istnienie trzech przesłanek, od spełnienia których zależy dopuszczalność rozpatrzenia pytania prawnego: podmiotem formułującym pytanie może być "każdy sąd" (przesłanka podmiotowa); przedmiotem pytania może być tylko kwestia zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą (przesłanka przedmiotowa); musi zachodzić związek między odpowiedzią na pytanie prawne a toczącym się przed sądem postępowaniem w sprawie indywidualnej (przesłanka funkcjonalna, określana też jako wymóg relewantności). Ocena, czy zachodzą przesłanki wskazane w art. 193 Konstytucji, należy w zasadzie do sądu orzekającego w danej sprawie jednak, gdyby określony akt normatywny nie mógłby być przyjęty za podstawę rozstrzygnięcia, oceny takiej może dokonać Trybunał Konstytucyjny (por. wyrok TK z 7 kwietnia 2009 r., sygn. P 7/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 46).

Przedmiotem pytania prawnego sądu nie może być jakikolwiek akt normatywny, lecz taki, który ma bezpośrednie znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy rozpoznawanej przez sąd. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że cechą charakterystyczną konkretnej kontroli norm realizowanej za pomocą pytania prawnego jest istnienie określonej zależności pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem rozpoznawanej sprawy. Przy ustalaniu relewantności pytania



prawnego należy mieć na uwadze, że z reguły brak będzie podstaw do przyjęcia wystąpienia tej przesłanki wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchamiania instytucji pytań prawnych (zob. postanowienie TK z 29 marca 2000 r., sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68).

W pierwszej kolejności analizy wymaga spełnienie przesłanek w sprawie będącej przedmiotem orzekania. Przesłanka podmiotowa jest spełniona, bowiem Naczelny Sąd Administracyjny jest sądem uprawnionym do zadawania pytań prawnych. Przesłankę przedmiotową spełnia to, że w pytaniu prawnym kontroli zgodności z Konstytucją poddano ustawę. Ponadto został zaskarżony taki zakres ustawy, który jest niezbędny do rozstrzygnięcia w sprawie leżącej u podstaw pytania. Jednak ze względu na to, że zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą, szczegółowej analizy wymaga spełnienie przesłanki funkcjonalnej. Taki obowiązek pojawia się, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie został uchylony przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

1.1. Kwestionowana regulacja obowiązywała stosunkowo krótko w systemie prawnym, niewiele ponad 3 lata. Zaskarżony art. 81b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) został dodany przez art. 1 pkt 47 lit. b ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), która weszła w życie 1 września 2005 r. i przestał obowiązywać z dniem 1 grudnia 2008 r., tj. z dniem wejścia w życie art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320; dalej: ustawa z 7 listopada 2008 r.). W związku z utratą mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia wymaga, czy nie została spełniona przesłanka do umorzenia postępowania.

1.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat różnicy pomiędzy obowiązywaniem norm prawnych a stosowaniem norm prawnych. Norma prawna obowiązuje (w wąskim znaczeniu tego słowa) w danym momencie, jeżeli w tym czasie stanowi wiążący wzorzec zachowań dla jej adresatów. Uchylenie przepisów, z których dekodowana jest norma, oznacza, że wzorzec postępowania zawarty w dyspozycji normy przestaje wiązać adresatów normy. Jednocześnie każda norma prawna wywołuje skutki prawne lub faktyczne, które trwają po jej uchyleniu, przy czym skutki te mogą trwać bezterminowo. Uchylenie przepisu oznacza ustanie mocy wiążącej normy prawnej, ale nie oznacza ustania skutków prawnych i faktycznych powstałych w wyniku zachowań realizowanej normy, spośród których pewne mogą trwać nadal. Trwające skutki norm stanowią punkt odniesienia oceny dokonanej z perspektywy treści uchylonych już przepisów. Analiza różnicy pomiędzy obowiązywaniem a stosowaniem norm prawnych oraz wpływu uchylenia zaskarżonego aktu normatywnego na dopuszczalność orzekania przez Trybunał została przedstawiona w wyroku z 16 marca 2011 r., sygn. K 35/08 (OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 11). Trybunał odwołał się w nim do utrwalonej linii orzeczniczej, zgodnie z którą uchylenie przepisu nie zawsze powoduje umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. O utracie mocy obowiązującej można mówić dopiero wtedy, gdy dany przepis nie może być w ogóle stosowany. Uchylony formalnie przepis należy uznać za relewantny w prawnej ocenie stanów ukształtowanych przez normę. Prowadzi to do konkluzji, że wątpliwości co do obowiązywania określonego aktu normatywnego Trybunał Konstytucyjny rozstrzyga a casu ad casum na tle konkretnych przepisów i ich faktycznego kontekstu.

1.3. Odnosząc przedstawioną analizę do sprawy będącej przedmiotem orzekania należy zauważyć, że pomimo przepisu końcowego zawartego w ustawie z 7 listopada 2008 r. ordynacji podatkowej, zgodnie z którym uchylenie art. 81b § 3 nastąpiło 1 grudnia 2008 r. i braku przepisów przejściowych, zaskarżony przepis był i może być stosowany do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, stąd może też nadal stanowić podstawę rozstrzygnięcia w postępowaniu np. przed NSA. Tym samym w zakresie, w jakim przepisy te mogą być jeszcze stosowane w momencie rozpatrywania danej sprawy przez Trybunał, zachowały moc obowiązującą, dlatego podlegają merytorycznemu rozpoznaniu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Powyższa analiza wskazuje jednoznacznie, że utrata mocy obowiązującej art. 81b § 3 ordynacji podatkowej nie stanowi przeszkody do udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie prawne w rozpoznawanej sprawie. Tym samym przesłanka funkcjonalna została spełniona.

1.4. Wyjaśnienia wymaga również zakres kontroli wskazany w pytaniu prawnym. Jako wzorzec kontroli został wskazany art. 32 Konstytucji - cały, bez wskazywania ustępu. Uzasadnienie pytania prawnego wskazuje, że zarzuty kierowane są tylko w stosunku do zasady równości wobec prawa. W tej sytuacji konieczne jest umorzenie zakresu kontroli dotyczącego art. 32 ust. 2 Konstytucji.

2. Problem konstytucyjny, jaki należy rozstrzygnąć w niniejszej sprawie, dotyczy dopuszczalności kwalifikowania podatków posiadających określoną cechę, jako należących do grupy relewantnej. W wypadku stwierdzenia, że stanowią one grupę relewantną, zachodzi możliwość, a nawet konieczność oceny różnicowań istniejących pomiędzy podatkami przez pryzmat zasady równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji, wzorcem kontroli wskazanym w pytaniu prawnym inicjującym niniejszą sprawę. Jeżeli jednak poszczególne podatki nie stanowią grupy relewantnej, konieczność zachowania przez prawodawcę konstytucyjnych standardów wynikających z zasady równości nie zachodzi.

2.1. Zasada równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 Konstytucji, była często przedmiotem wypowiedzi Trybunału. Podstawowym zagadnieniem poprzedzającym analizę zachowania tej zasady, wymagającym rozstrzygnięcia jest to, czy istnieje wspólna cecha relewantna porównywanych sytuacji, a więc czy zachodzi "podobieństwo" tych sytuacji, stanowiące przesłankę dla zastosowania zasady równości.

Z ukształtowanego orzecznictwa Trybunału wynika, że zasada równości wobec prawa wymaga, aby wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, były traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. np. wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83 oraz orzeczenia TK z: 11 kwietnia 1994 r., sygn. K 10/93, OTK w 1994 r., cz. 1, poz. 7; 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK w 1988 r., poz. 1). Równość to także akceptacja odmiennego traktowania podmiotów, które wspólnych cech relewantnych nie mają. Jeśli zatem różnicowania sytuacji prawnej i faktycznej adresatów norm prawnych odpowiadają obiektywnie istniejącym między nimi odmiennościami, nie dochodzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości (por. wyroki TK z: 23 marca 2010 r., sygn. SK 47/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 25 i 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65).

W prawie daninowym istotne jest, że zasada równości wiąże ustawodawcę nie tylko w momencie przyznawania uprawnień o charakterze finansowym np. ulg czy zwolnień podatkowych, lecz przede wszystkim w zakresie nakładanych obowiązków (zob. wyroki TK z: 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80 i 8 maja 2001 r., sygn. P 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 83). Jak przypominał Trybunał w innym wyroku - z 26 maja 2009 r., sygn. P 58/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 71) z art. 84 Konstytucji wynika swoboda przysługująca ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej oraz w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Nie oznacza to jednak pełnej dowolności ustawodawcy, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych, w tym zasady równości wobec prawa.

2.2. Jednym z wielu elementów charakteryzujących poszczególne podatki jest sposób powstawania zobowiązania podatkowego. Powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest, w świetle obowiązujących przepisów podatkowych, sytuacją częstszą i dotyczy, oprócz podatku od towarów i usług, takich podatków jak: podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych, od środków transportu, od czynności cywilnoprawnych i innych. W takim wypadku zobowiązanie powstaje wyłącznie w związku z wystąpieniem stanów faktycznych, z którymi przepisy ustaw regulujących poszczególne podatki wiążą powstanie zobowiązania. Rzadziej, zobowiązanie może powstać z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, jak przy podatku rolnym.

Zastosowanie dla danego podatku techniki samoobliczania podatkowego oznacza, że obowiązek obliczenia i odprowadzenia podatku na rachunek organu podatkowego ciąży na podatniku. To on ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, a interpretując zróżnicowane pod względem skomplikowania stany faktyczne i prawne, przekształca ten obowiązek w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadza obciążającą go należność podatkową na rachunek wierzyciela podatkowego (organu podatkowego). Podejmowanym działaniom towarzyszy obowiązek przedstawienia organom podatkowym wymaganych przez prawo danych uzasadniających obliczenie zawarte w deklaracji podatkowej. Podatek wykazany w takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Wzory deklaracji są określane, w zależności od podatku, przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia lub przez rady gmin w formie uchwały.

Cechą charakterystyczną samoobliczenia podatkowego, odróżniającą je od zobowiązań podatkowych powstających przez doręczenie decyzji, jest brak na tym etapie udziału organów podatkowych. Ich znaczenie wzrasta na etapie postępowań kontrolnych, w tym kontroli podatkowej, mających na celu sprawdzenie poprawności stosowania regulacji podatkowych przez podatnika.

Konsekwencją niezłożenia deklaracji albo wykazania w niej kwoty innej niż kwota wyliczonego zgodnie z prawem zobowiązania podatkowego jest wydanie przez właściwy organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W ocenie Trybunału, istnienie takiej samej konstrukcji prawnej w kilku podatkach nie może być automatycznie kwalifikowane prawnie jako istnienie cechy relewantnej w tym zakresie.

2.3. Ustalając istnienie cechy relewantnej konieczne jest zwrócenie uwagi nie tylko na pojedyncze rozwiązania typowe dla kilku podatków, jak te opisane wyżej, wynikające z techniki samoobliczania, ale równie istotne jest uwzględnienie cech indywidualnych podatku. Na obowiązujące rozwiązania odnoszące się do każdego z podatków miały wpływ różnorodne czynniki o charakterze historycznym, ekonomicznym związanym z polityką gospodarczą czy stabilizacją społeczną, jak również przesłanki społeczne, związane z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej. Nie bez znaczenia w wypadku podatku od towarów i usług jest również stopień zdeterminowania treści tego podatku przez prawo unijne.

Podatek od towarów i usług jest typem pośredniego, powszechnego podatku obrotowego, który obciąża ostatecznego nabywcę towaru i zawarty jest w jego cenie zakupu. Podatek ten często jest nazywany podatkiem od konsumpcji, gdyż całym jego ciężarem powinien być obciążony konsument danego dobra. Z tym wiąże się również cecha neutralności podatku od towarów i usług, która podkreśla to, że dzięki prawu do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie jego ciężaru. Podatek ten odróżnia od pozostałych podatków obrotowych to, że jest podatkiem wielofazowym co oznacza, że obciąża przyrost wartości w każdej fazie obrotu gospodarczego. Podatek ten nakłada się na transakcję sprzedaży w procesie produkcji i dystrybucji.

Normy proceduralne prawa podatkowego zostały co do zasady ujęte jako wspólne rozwiązanie w jednej ustawie - ordynacji podatkowej. Zastosowanie techniki legislacyjnej polegającej na uregulowaniu w jednym akcie prawnym, przez niejako wyciągnięcie przed nawias wspólnych rozwiązań występujących w kilku podatkach, nie przesądza o istnieniu cechy relewantnej w tym zakresie. Liczne przykłady przepisów zawartych w ustawach odnoszących się do poszczególnych podatków, modyfikujących, stosownie do cech swoistych podatku, rozwiązania wspólne, świadczą o systemowych trudnościach we wprowadzaniu jednej dla wszystkich podatków procedury. W tej sytuacji niektóre rozwiązania zawarte w ordynacji podatkowej wykazują cechy rozwiązań ramowych, uzupełnianych treścią stosownie do wymagań wynikających ze specyfiki podatku.

2.4. Przykładem takiej regulacji ramowej, wspólnej dla podatków jest uregulowane w ordynacji podatkowej zagadnienie deklaracji podatkowej, jak również dokonywanie korekty deklaracji, zawarte w art. 81 i nast. ordynacji podatkowej.

Od 1 września 2005 r., czyli z dniem wejścia w życie zaskarżonego przepisu, nastąpiła istotna zmiana w zakresie dokonywania korekt deklaracji podatkowych. Przed dokonaniem zmiany stanu prawnego regułą był zakaz korekt deklaracji podatkowych, poza wyjątkami wynikającymi z przepisów prawa. Po zmianie odwrócono regułę: korekta jest możliwa co do zasady, a wyjątki wyraźnie muszą wynikać z przepisu prawa.

Dla uzupełnienia zmian w stanie prawnym należy dodać, że wraz z uchyleniem zaskarżonego art. 81b § 3 ordynacji podatkowej wprowadzono regulację, zgodnie z którą prawo do korekty deklaracji podatku od towarów i usług przysługuje również w okresie po zakończeniu kontroli podatkowej a przed wszczęciem postępowania podatkowego także wtedy, gdy kontrola wykazała nieprawidłowości.

W stanie prawnym stanowiącym podstawę prawną rozstrzygnięcia sprawy przed NSA brzmienie art. 81b ordynacji podatkowej było następujące:

"Art. 81b. § 1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;

2) przysługuje nadal po zakończeniu:

a) kontroli podatkowej,

b) postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 2. Korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, nie wywołuje skutków prawnych.

§ 3. Przepisu § 1 pkt 2 lit. a nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług".

Z przytoczonego przepisu wynika, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulegało zawieszeniu w zakresie objętym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową na czas trwania postępowania lub kontroli. Korekta złożona podczas tych postępowań nie wywoływała skutków prawnych.

Po zakończeniu postępowań, można było dokonać korekty deklaracji podatkowej z dwoma wyjątkami.

Pierwszy wyjątek dotyczył zakresu objętego decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, wydaną po zakończeniu postępowania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). W tym wypadku wysokość zobowiązania podatkowego wynikała już z decyzji, a dopuszczenie możliwości dokonywania korekty byłoby niezasadne i wręcz rodziłoby uzasadnione wątpliwości, czy nie dochodzi do "korygowania" przez podatnika decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy. Wyjątek ten jest wspólny dla wszystkich podatków objętych prawem do korekty.

Drugi wyjątek odnosił się tylko do podatku od towarów i usług i wyłączał prawo do złożenia korekty w okresie po przeprowadzeniu kontroli podatkowej (art. 81b § 3 ordynacji podatkowej), a przed ewentualnym wszczęciem postępowania podatkowego. W okresie tym, w przypadku, gdy kontrola wykazała nieprawidłowości, podatnik tego podatku był pozbawiony możliwości korekty deklaracji podatkowej i wpłaty ewentualnej różnicy podatku.

To zgodność z Konstytucją drugiego wyjątku jest przedmiotem pytania prawnego rozpatrywanego w niniejszej sprawie.

2.5. Wprowadzona 1 września 2005 r. zaskarżona regulacja, wyłączająca prawo do korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej dla podatku od towarów i usług, stała się przedmiotem licznych komentarzy.

W odpowiedzi na pojawiające się wątpliwości, w interpretacji nr SP 1/618/8012-110-2024/05/EB Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2005 r. w sprawie stosowania art. 81b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. Urz. MF Nr 9, poz. 101) skierowanej do Dyrektorów Izb Skarbowych, Izb Celných i Urzędów Kontroli Skarbowej Minister Finansów zajął stanowisko, zgodnie z którym art. 81b § 3 miał "jedynie zachować (...) obecny stan prawny, a więc pozostawić podatnikom prawo do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji VAT, gdy zakończona kontrola podatkowa nie wykazała nieprawidłowości. Korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna". Dalej Minister wyjaśnił, że "[j]edynie w sytuacji gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie będzie prawnie skuteczna".

Przywołana interpretacja Ministra Finansów została w części podzielona przez doktrynę i orzecznictwo. W komentarzu do art. 81b (B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleksińska, M. Masternak, J. Orłowski Ordynacja Podatkowa. Komentarz, Toruń 2007), stwierdzono, że jeśli w trakcie kontroli podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług nie ujawnią się okoliczności uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego zmierzającego do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w tym podatku, podatnik będzie mógł po jego zakończeniu dokonać korekty deklaracji. Takie samo stanowisko w zakresie ograniczenia prawa do korekty deklaracji od towarów i usług dotyczące jedynie deklaracji, w których podczas kontroli podatkowej stwierdzono nieprawidłowości i obejmuje zakaz korekt tylko w zakresie przedmiotowych nieprawidłowości zostało zawarte w Prawie podatkowym, Przebudowa ordynacji podatkowej (1 września 2005 r., 1 stycznia 2005 r., 16 sierpnia 2006 r. i 1 stycznia 2007 r.), s. 39, pod red. W. Modzelewskiego: "(...) jeśli podczas kontroli organ nie wykryje nieprawidłowości, podatnikowi po jej zakończeniu w dalszym ciągu przysługiwać będzie prawo do korekty deklaracji VAT".

Z orzecnictwa na uwagę zasługuje wyrok NSA z 14 września 2010 r. wydany w sprawie o sygn. akt I FSK 1334/09 (Lex nr 744159), w którym sąd zauważył, że "zgodnie z regułami wykładni celowościowej przepis art. 81b § 3 Op. (w brzmieniu obowiązującym w dacie rozstrzygnięcia) należy tak rozumieć, iż podatnikowi przysługiwało prawo do korekty w zakresie podatku od towarów i usług również po zakończeniu kontroli podatkowej, która nie wykazała żadnych nieprawidłowości. W takich okolicznościach sytuacja skontrolowanego podatnika nie różni się w żaden sposób od sytuacji podatnika nie poddanego kontroli, któremu przysługiwało prawo do złożenia korekty. Brak jest zatem merytorycznego i praktycznego uzasadnienia do różnicowania w takich okolicznościach podatników. Wykładnia taka znajduje swoje uzasadnienie również w stanowisku Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2005 r. nr (...), jak również w postawie ustawodawcy, który w ustawie z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw uchylił obowiązywanie art. 81b § 3 Op."

2.6. Występujące różnice pomiędzy zobowiązaniami podatkowymi powstającymi w wyniku zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, sięgają również deklaracji podatkowych. Inne są regulacje dotyczące składania deklaracji podatkowych np. w zakresie terminu ich składania, biorąc pod uwagę termin powstania obowiązku podatkowego, w zakresie zdarzeń powodujących powstanie prawa do złożenia korekty, czy w zakresie terminu składania takiej korekty.

2.7. Naczelny Sąd Administracyjny w stosunkowo zwięzłym uzasadnieniu pytania prawnego wskazał, że regulacja zawarta w zaskarżonym art. 81b § 3 ordynacji podatkowej narusza zasadę równości zawartą w art. 32 Konstytucji. Sąd pytający jako grupę relewantną wskazuje podatników uprawnionych do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej w

podatkach wykorzystujących technikę samoobliczenia. Jego zdaniem, to te podmioty powinny być traktowane równo przez prawo. Dalej wskazuje, że art. 81b § 3 ordynacji podatkowej przez wyłączenie prawa do dokonania korekty, w gorszej sytuacji stawia podatników podatku od towarów i usług. Rozwiązanie, w którym podatnicy podatku od towarów i usług zostali potraktowani w sposób zróżnicowany, narusza zasadę równości wobec prawa. Takie samo stanowisko zajęli uczestnicy postępowania, tj. Marszałek Sejmu oraz Prokurator Generalny.

2.8. Oceniając, czy dane podmioty mogą stanowić grupę relewantną, konieczna jest szersza ocena prawna aniżeli odwołanie się do jednego przepisu zawartego w art. 81b § 3 ordynacji podatkowej. Zasadne jest wzięcie pod uwagę sytuacji prawnej odnoszącej się do każdego z podatków. Podlegająca ocenie norma prawna każdorazowo, gdy jest przedmiotem oceny przed Trybunałem, wymaga rekonstrukcji przez odniesienie do szerszego kontekstu normatywnego i w konsekwencji nie może być rozpatrywana w izolacji (zob. wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95).

Przed wszystkim nie sposób nie zauważyć, że sytuacja prawna podatników podatku od towarów i usług w zakresie korekty deklaracji od podatku od towarów i usług określona jest nie tylko przez przepisy ordynacji podatkowej, lecz również przez przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług).

Na szczególną uwagę zasługuje obowiązujący w czasie prowadzenia kontroli podatkowej w sprawie, w związku z którą zadano pytanie prawne, art. 109 ust. 4-7 ustawy o podatku od towarów i usług. Jego brzmienie było następujące:

"4. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania.

5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1.

7. Przepisów ust. 4-6 nie stosuje się:

1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej podatnik dokonał odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłacił do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z nieuwjęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych".

Z przywołanego przepisu wynika, że przesłanką wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy jest wystąpienie uchybień zarówno o charakterze obiektywnym, jak i formalnym. Jak wynika z art. 109 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, organ podatkowy, aby wydać decyzję ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zobowiązany jest jedynie do zbadania tego, czy kwota wykazanego w deklaracji zobowiązania podatkowego jest niższa od należnej. Podstawą ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego jest również, w myśl art. 109 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższej od należnej. Dla ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ma natomiast znaczenia, jaki był wpływ podatnika na wykazanie nieprawidłowej kwoty podatku.

Rekonstrukcja sytuacji prawnej podatnika podatku od towarów i usług, przy uwzględnieniu regulacji zawartych w ordynacji podatkowej oraz ustawy o podatku od towarów i usług, jest następująca.

Regulacje zawarte w ordynacji podatkowej odnoszące się do braku skuteczności korekty deklaracji podatkowej w przypadku podatku od towarów i usług od momentu wszczęcia postępowania, a następnie po zakończeniu kontroli (art. 81b § 3) muszą być interpretowane łącznie z art. 109 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Wynika z niego, że korekta deklaracji od podatku od towarów i usług wraz z uiszczeniem należnego zobowiązania wraz z odsetkami, aby uchroniła podatnika od wymierzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, musi nastąpić najpóźniej przed wszczęciem postępowania kontrolnego. Wynika to wprost z art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Korekta deklaracji dokonana w późniejszym momencie niż rozpoczęcie kontroli podatkowej nie wpływa na obowiązek wydania decyzji wymierzającej dodatkowe zobowiązanie.

2.9. Dodatkowe przepisy proceduralne zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług modyfikujące w sposób istotny zasady korekty deklaracji podatkowych zawarte w ordynacji podatkowej, jak również zasadnicze odrębności istniejące pomiędzy podatkami sprawiają, że kwalifikowanie wszystkich podatników podatków, w których istnieje instytucja korekty deklaracji podatkowej jako grupy relewantnej, nie jest właściwe. Przyjęte w prawie polskim rozwiązanie polegające na ujęciu w jednym akcie prawnym - ordynacji podatkowej - wspólnej dla wszystkich podatków procedury podatkowej z natury rzeczy nie może uwzględniać specyfiki każdego z podatków. W konsekwencji normy proceduralne muszą być dekodowane łącznie z przepisów ordynacji podatkowej oraz przepisów ustaw dotyczących podatków.

Zdaniem Trybunału nie sposób uznać, że do grupy relewantnej można zaliczyć podmioty uprawnione do złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej we wszystkich podatkach wykorzystujących technikę samoobliczenia. W konsekwencji, odpada przesłanka kontroli art. 81b § 3 ordynacji podatkowej w oparciu o wzorzec zawarty w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Wymaga on bowiem zachowania równości wobec prawa w obrębie grupy relewantnej. Dla podmiotów nienależących do tej grupy nie ma konstytucyjnego obowiązku traktowania ich w równy sposób.

Ze względu na to, że w pytaniu prawnym przywołano tylko ten jeden wzorzec kontroli, należy stwierdzić, że tym samym nie

zostało obalone domniemanie konstytucyjności art. 81b § 3 ordynacji podatkowej.

3. Sąd pytający dodatkowo zauważył, że w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: ustawa o kontroli skarbowej), w art. 14c, dodanym przez ustawę z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 191, poz. 1413) dopuszczono możliwość składania korekt po zakończeniu kontroli przez organy kontroli skarbowej i uprawnienie to dotyczy również podatników podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 14c ustawy o kontroli skarbowej "1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2.

4. Kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. (...)

5. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania kontrolnego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego".

Chociaż w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że cele kontroli skarbowej i kontroli podatkowej są w zasadzie zbieżne, jako że przedmiotem kontroli skarbowej jest także sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (zob. Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej, red. W. Modzelewski, Warszawa, 2006 r., s. 12), to odniesienie do rozwiązań przyjętych w innych ustawach nie może być przedmiotem kontroli Trybunału. "Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest sanacja wszelkich nieprawidłowości legislacyjnych, lecz tylko tych, które przejawiają się w postaci niezgodności zaskarżonej normy z Konstytucją. Tak zwane niezgodności poziome (sprzeczności, niespójności występujące między dwiema ustawami) nie są objęte kognicją Trybunału" (wyrok TK z 10 lipca 2006 r., sygn. K 37/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 79).

Trybunał, w składzie rozpoznającym pytanie prawne podziela pogląd wyrażony w przywołanym wyroku TK, co powoduje brak możliwości odniesienia się do zarzutów związanych z ustawą o kontroli skarbowej.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2013-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2013.17 • VAT art. 86**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT10/033/4/87-8/LWW/13/RD 61593 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 21 czerwca 2013 r.**

**w sprawie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług przy nabyciu pojazdów przejściowo wykorzystywanych przez podatników jako tzw. pojazdy demonstracyjne/testowe, których przedmiotem działalności jest odsprzedaż tych pojazdów**

Mając na uwadze jednolitą linię orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącą prawa do odliczenia podatku od towarów i usług przy nabyciu pojazdów przejściowo wykorzystywanych przez podatników jako tzw. pojazdy demonstracyjne/testowe, których przedmiotem działalności jest odsprzedaż tych pojazdów, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej - na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) - uprzejmie informuję. W myśl art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652, z późn. zm.), w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, kwotę podatku naliczonego stanowi, co do zasady, 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł. Ww. przepis nie dotyczy jednak przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest odsprzedaż tych samochodów (pojazdów) - art. 3 ust. 2 pkt 7 lit. a ww. ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r.

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r. sygn. I FSK 316/12; z dnia 17 stycznia 2013 r. sygn. I FSK 317/12; z dnia 23 stycznia 2013 r. sygn. I FSK 351/12) wskazuje, że ww. ograniczenie w kontekście cytowanego art. 3 ust. 2 pkt 7 lit. a ww. ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. nie ma zastosowania przy nabyciu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych wykorzystywanych przejściowo do celów demonstracyjnych/testowych przez podatników, których przedmiotem działalności jest odsprzedaż tych samochodów (pojazdów).

W ocenie Sądu, czasowe przeznaczenie pojazdów do celów demonstracyjnych, np. jazd próbnych, zaprezentowania nabywcy, nie zmienia tego, że będą one nadal służyły podatnikowi do podstawowej jego działalności jaką jest odsprzedaż pojazdów. Oznacza to, że podatnikom, których przedmiotem działalności jest odsprzedaż pojazdów samochodowych, w przypadku nabycia pojazdów, które nie zostają od razu sprzedane lecz czasowo służą w charakterze pojazdów demonstracyjnych/testowych, przysługuje w odniesieniu do tych pojazdów odliczenie podatku od towarów i usług w pełnej wysokości.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2010 r. stosowany był analogiczny do ww. art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. przepis zawarty w art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", zgodnie z którym w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowiło 60 % kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6.000 zł, przy czym przepis ten nie dotyczył (tak jak i obecnie) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika była odsprzedaż tych samochodów (pojazdów) - art. 86 ust. 4 pkt 7 lit. a ustawy o VAT.

Biorąc pod uwagę powyższe, nieobowiązujące już przepisy art. 86 ust. 3 i ust. 4 pkt 7 lit. a ustawy o VAT należy interpretować zgodnie z zaprezentowanym wyżej stanowiskiem.

Konsekwencją uznania, że w wyżej opisanych przypadkach od nabywanych pojazdów wykorzystywanych jako pojazdy demonstracyjne/testowe przysługuje prawo do odliczenia podatku od towarów i usług w pełnej wysokości, obligatoryjnym staje się opodatkowanie, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, jakiegokolwiek ich użytku niezwiązanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników.

**2013-06-04 • TK • P 43/11 • PSD: art. 4a**



## **Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 4 czerwca 2013 r.**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Piotr Tuleja - przewodniczący,

Leon Kieres - I sprawozdawca,

Małgorzata Pyziak-Szafnicka,

Stanisław Rymar - II sprawozdawca,

Andrzej Wróbel,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 6 grudnia 2012 r. i 4 czerwca 2013 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie:

czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą zaufania do państwa prawa i jego organów,

orzeka:

**Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jest niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność wydania wyroku.

### **UZASADNIENIE**

I

1. Postanowieniem z 12 maja 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą zaufania do państwa prawa i jego organów.

Pytanie zostało skierowane do Trybunału w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym:

Postanowieniem Sądu Rejonowego dla Krakowa-Podgórze w Krakowie, Wydziału I Cywilnego z 12 lutego 2008 r. (sygn. akt I Ns 1284/07/P) spadkobierczyni % spadku otrzymała stwierdzenie nabycia spadku. Postanowienie to uprawomocniło się 5 marca 2008 r. i zostało jej doręczone 4 kwietnia 2008 r. W dniu 21 kwietnia 2008 r. spadkobierczyni złożyła w Urzędzie Skarbowym Kraków-Podgórze zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych.

Z uwagi na to, że zgłoszenie zostało złożone z uchybieniem miesięcznego terminu zakreślonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze pismem z 27 czerwca 2008 r. wezwał spadkobierczynię do złożenia zeznania podatkowego. Zeznanie to zostało złożone 28 listopada 2008 r. Decyzją z 13 stycznia 2009 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze ustalił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. W wyniku uchylenia tej decyzji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze wydał 9 września 2010 r. decyzję nr PO/4300-626/10, ustalając spadkobierczyni podatek z tytułu nabycia spadku w kwocie 2.257 zł. Zaskarżenie tej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej zakończyło się wydaniem decyzji z 7 grudnia 2010 r., utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Na powyższe rozstrzygnięcie spadkobierczyni wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

Pytający sąd najpierw wyjaśnił kwestie formalne związane z dopuszczalnością merytorycznego zbadania zaskarżonego w pytaniu prawnym przepisu.

Uzasadniając spełnienie przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego, sąd wskazał, że stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy upoważni sąd do dokonania wykładni zasad zwolnienia podatkowego w związku z nabyciem spadku z pominięciem zaskarżonej części przepisu. Istnieje zatem bezpośredni związek między zbadaniem zaskarżonego przepisu przez Trybunał Konstytucyjny a rozstrzygnięciem sporu zawisłego przed pytającym sądem.

Pytający sąd wskazał również, że brzmienie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zaskarżonej części, zostało zmienione. Przepis został znowelizowany ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.). Od 1 stycznia 2009 r. miesięczny termin złożenia zgłoszenia został wydłużony do sześciu miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Zgodnie natomiast z art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r., sześciomiesięczny termin nie ma zastosowania do zdarzeń podatkowych zaistniałych przed 1 stycznia 2009 r.

Wynika stąd, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., utracił moc obowiązującą. Jednakże, jak wskazuje pytający sąd, zmiana brzmienia art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zaskarżonej części, nie stanowi wystarczającej przesłanki uznania, że przepis ten utracił moc obowiązującą.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepis obowiązuje dalej, jeżeli wywołuje skutki prawne. Zaskarżony przepis był podstawą decyzji wymiarowej ustalającej powstanie zobowiązania podatkowego, będącej przedmiotem sprawy toczącej przed pytającym sądem.

W ocenie pytającego sądu, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zaskarżonej części, narusza zasadę przyzwoitej legislacji i zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikające z art. 2 Konstytucji. Pytający sąd powziął wątpliwości, czy ustawodawca, konstruując warunki zwolnienia z podatku od spadków i darowizn, zapewnił realną możliwość skorzystania z tego zwolnienia. Zarzuty sądu dotyczą sposobu uregulowania początku biegu terminu złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych i długości terminu złożenia tego zgłoszenia.

Przyjęcie przez ustawodawcę w zaskarżonej regulacji dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku jako początku biegu terminu złożenia zgłoszenia jest, zdaniem sądu, tylko pozornie precyzyjne.

W rzeczywistości jednak dla przeciętnego, niemającego wykształcenia prawniczego obywatela, właściwe obliczenie daty uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku jest bardzo utrudnione. Jak wskazuje pytający sąd, termin ten nie został określony przez wyraźne wskazanie liczby dni, które muszą upłynąć od daty wydania orzeczenia do daty jego uprawomocnienia się, lecz wymaga ustalenia na podstawie kilku przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; dalej: k.p.c.). Jest on w istocie sumą terminów złożenia wniosku o uzasadnienie (7 dni) oraz wniesienia apelacji (14 dni).

Trudność ta, zdaniem sądu, potęgowana jest stosowanymi przez sądy powszechne pieczęciami o prawomocności, które wskazują nie dzień uprawomocnienia się postanowienia, lecz wyłącznie dzień, w którym stwierdzono, że postanowienie stało się prawomocne. Podatnicy błędnie przyjmowali, że bieg terminu zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw w drodze spadku zaczyna biec od dnia stwierdzenia przez sędziego referenta, że wydane w sprawie postanowienie o nabyciu spadku stało się prawomocne. Z powodu mylnego utożsamienia wskazanych wyżej dat, a także z powodu konieczności oczekiwania na otrzymanie odpisu postanowienia o nabyciu spadku - podatnicy uchybiali jednomiesięcznemu terminowi dokonania zgłoszenia.

W związku z powyższym, zdaniem pytającego sądu, sposób określenia początku biegu terminu złożenia zgłoszenia, o którym mowa, narusza zasadę prawidłowej legislacji, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Kwestionując długość terminu złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, pytający sąd podniósł, że do złożenia zgłoszenia niezbędne jest, jak wskazuje sąd, doręczenie spadkobiercom odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku z klauzulą prawomocności. To znaczy, że w dniu uprawomocnienia się postanowienia spadkobiercy nie dysponują jego odpisem. Sąd wskazuje także, że zdarzały się sytuacje, w których spadkobiercy otrzymywali postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku już po upływie miesięcznego terminu, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy.

Termin ten, jako termin prawa materialnego, nie podlega przywróceniu. W związku z tym, nawet niezawinione przez spadkobiercę uchybienie miesięcznemu terminowi złożenia zgłoszenia uniemożliwia mu skorzystanie ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. W ocenie sądu, termin ten jest zbyt krótki również ze względu na to, że wskazanie przez spadkobiercę danych, wymaganych w zgłoszeniu o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, wymaga czasochłonnych i skomplikowanych czynności, związanych zwłaszcza z ustaleniem wartości składników spadku.

Dlatego też, w ocenie sądu, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w zaskarżonej części narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 7 listopada 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629, dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.), w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie od podatku od spadków i darowizn od zgłoszenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia w terminie miesiąca od uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Choć, jak wskazuje Marszałek Sejmu, dopuszczalność merytorycznego zbadania zaskarżonego przepisu *prima facie* wydaje się bezsporna, to jednak zarzuty podniesione w pytaniu prawnym sądu nasuwają pewne wątpliwości. W ocenie Marszałka Sejmu, przywołana argumentacja odnosi się w znacznej mierze do art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r., który wyłącza stosowanie 6 miesięcznego terminu dokonania zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw w odniesieniu do zdarzeń i



stanów sprzed nowelizacji.

Marszałek Sejmu, omawiając obszernie cel i funkcje zaskarżonej regulacji, nie podzielił zarzutów podniesionych w pytaniu prawnym sądu. Zwrócił uwagę, że argumenty sądu dotyczące nieprecyzyjnego określenia momentu, od którego zaczyna się bieg terminu złożenia zgłoszenia, odnoszą się przede wszystkim do praktycznych skutków obowiązywania zaskarżonej regulacji i trudności, jakie sprawia podatnikom określenie momentu uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. W ocenie Marszałka Sejmu, problemy te są w istocie konsekwencją nieznanomości prawa i nie podważają domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją.

Odnosnie do zarzutu zbyt krótkiego terminu złożenia zgłoszenia, Marszałek Sejmu podniósł, że nabycie masy spadkowej przez osoby powołane do tego z mocy ustawy lub na podstawie testamentu następuje już z chwilą śmierci spadkodawcy. Spadkobiercy, z reguły, wiedzą o składnikach spadku już w chwili otwarcia spadku; ewentualnie mogą ją poznać w terminie kolejnych 6 miesięcy, zakreślonym dla złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku (art. 1015 k.c.), bądź w toku postępowania o stwierdzenie nabycia spadku. Wiedza ta jest niezbędna do świadomego przyjęcia lub odrzucenia spadku. Założenie, że spadkobierca ustala składniki masy spadkowej dopiero po uprawomocnieniu się postanowienia o nabyciu spadku, wyłącznie celem zgłoszenia ich nabycia naczelnikowi urzędu skarbowego, Marszałek Sejmu uznał za kontrfaktyczne.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 29 grudnia 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2006 r. w zakresie, w jakim, w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, uzależnia zwolnienie od podatku od zgłoszenia tegoż nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do kwestii formalnych, Prokurator Generalny wskazał, że pytanie prawne spełnia niezbędne przesłanki jego rozpoznania przez Trybunał. Mimo zmiany brzmienia przepisu w części zaskarżonej w pytaniu prawnym, a więc formalnej utraty mocy obowiązującej, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy może stanowić, zdaniem Prokuratora Generalnego, podstawę podejmowania indywidualnych aktów stosowania prawa. Dlatego też zachował on moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale. Spełniona została również przesłanka funkcjonalna między orzeczeniem Trybunału o zgodności zaskarżonego przepisu a rozstrzygnięciem sprawy, w związku z którą zostało zadane pytanie prawne.

Odnosząc się do zarzutów merytorycznych, Prokurator Generalny podkreślił, że w dziedzinie prawa daninowego organy władzy ustawodawczej mają szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, realizujących założone cele polityczne i gospodarcze w sferze kształtowania dochodów i wydatków państwa. A Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do formułowania ocen celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę, w szczególności w sferze kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, bo w świetle art. 217 i art. 84 Konstytucji, swoboda regulacyjna ustawodawcy w tym zakresie jest wyraźniejsza.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnych zasad prawidłowej legislacji oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, polegający na nieprecyzyjnym sposobie określenia początku biegu terminu zgłoszenia nabycia rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia oraz przyjęciu zbyt krótkiego okresu dokonania tego zgłoszenia - nie jest zasadny.

Początek biegu terminu dokonania zgłoszenia organowi podatkowemu został, w ocenie Prokuratora Generalnego, określony w sposób precyzyjny i jednoznaczny. Analizując odpowiednie przepisy kodeksu postępowania cywilnego, na podstawie których następuje określenie dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, Prokurator Generalny wskazał, że ustalenie tego momentu nie wykracza poza faktyczne możliwości uczestników postępowania. Nieznajomość prawa nie jest podstawą uzasadnienia własnych działań lub zaniechań.

Jeśli chodzi o zarzut zakreślenia przez ustawodawcę zbyt krótkiego terminu dokonania zgłoszenia, Prokurator Generalny stwierdził, że wyznaczony termin jest dostosowany do obowiązującego systemu prawa i nie uniemożliwia skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Decyzja o przyjęciu lub odrzuceniu spadku przez spadkobiercę wymaga oceny wartości aktywów i pasywów spadku. Powinna poprzedzać złożenie oświadczenia w tym zakresie. Spadkobierca ma odpowiedni czas na zorientowanie się co do wartości składników masy spadkowej przed rozpoczęciem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku, jak również w trakcie tego postępowania.

Prokurator Generalny zwrócił także uwagę, że obowiązek wskazania w zgłoszeniu wartości rynkowej nabytych w drodze dziedziczenia rzeczy lub praw majątkowych, dotyczy wskazania wartości według własnej wyceny.

Wskazanie ceny odbiegającej od wartości rynkowej nie powoduje utraty zwolnienia podatkowego.

## II

Na rozprawie 6 grudnia 2012 r. uczestnicy postępowania podtrzymali poglądy sformułowane w pismach.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego, czy stanowił przedmiot badania pytającego sądu oraz sądów administracyjnych wpływ przebiegu postępowań o stwierdzenie nabycia spadku na postępowanie podatników zgłaszających nabycie rzeczy, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że sądom administracyjnym znane były różne okoliczności wpływające na niedochowanie terminu.

Zważywszy jednak na jego materialny charakter, okoliczności faktyczne towarzyszące stwierdzeniu nabycia spadku i uprawomocnieniu się orzeczenia nie stanowiły przedmiotu szczegółowej analizy sądów. Materialny charakter terminu wyklucza bowiem jego przywrócenie, z czym wiąże się brak podstaw do badania przez sąd administracyjny okoliczności związanych z tokiem załatwienia sprawy.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego o znaczenie klauzuli prawomocności dla postępowania nabywców rzeczy lub praw majątkowych, którzy uchybili miesięcznemu terminowi złożenia zgłoszenia, prokurator Prokuratury Generalnej stwierdził, że nie są Prokuratorowi znane przepisy normujące jednolicie wzór pieczęci przystawianej przez sądy powszechne. Nie ulega jednak wątpliwości, że treść pieczęci może wprowadzać w błąd osoby nie posiadające

prawniczego wykształcenia. Stosowanie różnych form pieczęci przez sądy powszechne stanowi zaś jedną z przyczyn powstania problemu konstytucyjnego. W ocenie Prokuratora, nie jest to jednak okoliczność wpływająca na konstytucyjność zakwestionowanego przepisu.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego, czy okoliczność błędnego odczytania klauzuli prawomocności stanowi podstawę do formułowania zarzutów procesowych przez strony postępowania administracyjnego również w innych postępowaniach niż z zakresu podatku od spadków i darowizn, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że w świetle praktyki sądowej okoliczność ta ma szczególne i wyłączone znaczenia dla zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego o rartio legis wydłużenia do sześciu miesięcy ustawowego terminu złożenia zgłoszenia, przedstawiciel Sejmu stwierdził, że przyczyną zmiany prawodawczej były powtarzające się uchybienia w dotrzymaniu miesięcznego terminu oraz niska świadomość społeczna w zakresie regulacji spraw podatkowych.

Odpowiadając na pytanie Sędziów Trybunału Konstytucyjnego, w jaki sposób pytający sąd wyobraża sobie kształt ustawowej regulacji w wypadku orzeczenia niekonstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że możliwe są dwa rozwiązania. W następstwie stwierdzenia niekonstytucyjności całego terminu w systemie prawnym pozostałaby regulacja uprawniająca do bezterminowego skorzystania ze zwolnienia, z zastrzeżeniem wszakże, że do spadków nabytych od 1 stycznia 2009 r. zastosowanie znalazłby przepis w nowym brzmieniu. Możliwe jest jednak również wydanie przez Trybunał Konstytucyjny wyroku prawotwórczego odwołującego się do obecnie obowiązujących przepisów i orzeczenie, że termin złożenia zawiadomienia krótszy niż sześć miesięcy nie spełnia standardu konstytucyjnego.

### III

#### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

##### **1. Przesłanki pytania prawnego.**

Warunki dopuszczalności pytania prawnego zostały sformułowane przede wszystkim w art. 193 Konstytucji, który wymaga, aby pytanie prawne spełniało łącznie trzy przesłanki: a) podmiotową, b) przedmiotową c) funkcjonalną (szerzej zob. wyrok TK z 12 maja 2011 r., sygn. P 38/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 33). Poza sporem było w niniejszej sprawie, że wszystkie te przesłanki zostały spełnione. Rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie (dalej: pytający sąd) zależy od odpowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.

##### **2. Przedmiot kontroli.**

2.1. Pytający sąd jako przedmiot kontroli wskazał art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

2.2. Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy został dodany ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) i stanowił: "Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4 (...)"

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu zakwestionowanym w pytaniu prawnym, obowiązywał od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.), zakwestionowany przepis ustawy został zmieniony. Prawodawca wydłużył termin zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego z jednego miesiąca do sześciu miesięcy.

Przepis w nowym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2009 r. W dniu wydania niniejszego wyroku przepis ten brzmi: "Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4 (...)" Zgodnie natomiast z art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r. "Terminy, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał po dniu 31 grudnia 2008 r.". Zakwestionowany przepis w nowym brzmieniu, obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., nie ma zastosowania do podatników, którzy w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. nabyli rzeczy lub prawa majątkowe i nie zgłoszyli - w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku - zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych naczelnikowi urzędu skarbowego.

2.3. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny - w zakwestionowanym zakresie - utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia.

W świetle ugruntowanego w orzecznictwie konstytucyjnym poglądu przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wydane w pełnym składzie wyroki: z 31 stycznia 2001 r., sygn. P

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakwestionowanym przez sąd zakresie w dalszym ciągu może być stosowany jako podstawa oceny legalności działań organów podatkowych przez sądy administracyjne, co uzasadnia dopuszczalność objęcia go kontrolą konstytucyjności. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., jest zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Konsekwencją niezłożenia powyższego zgłoszenia jest obowiązek uiszczenia zobowiązania podatkowego, według reżimu odpowiedniego dla pierwszej grupy podatkowej.

W sprawie leżącej u podstaw pytania prawnego, uchybienie terminowi, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, doprowadziło do wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego decyzji podatkowej z 9 września 2010 r. nr PO/4300-626/10, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkobiercy z tytułu podatku od spadków i darowizn. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej decyzją z 7 grudnia 2010 r., nr PU/4306-1-0111/LA. Legalność tej ostatniej decyzji jest przedmiotem postępowania przed pytającym sądem. W konsekwencji, zakwestionowany przepis, zgodnie z przyjętą linią orzecniczą podlega kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

### 3. Wzorce kontroli.

W petitum pytania prawnego jako wzorce kontroli wskazano - wywiedzione z art. 2 Konstytucji - zasadę poprawnej legislacji oraz zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zwaną dalej również zasadą lojalności - zob. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). W uzasadnieniu pytający sąd, dowodząc niezgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą lojalności i zasadą poprawnej legislacji, nie czynił różnicy i niekiedy powoływał te same argumenty w celu wykazania, że ustawodawca naruszył obie zasady jednocześnie.

Według Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego pozwala na rekonstrukcję tzw. zasad pochodnych, które mogą stanowić samodzielne wzorce abstrakcyjnej kontroli konstytucyjności prawa. Zasady pochodne, funkcjonalnie ze sobą powiązane i mające częściowo wspólną treść, nie są jednak tożsame. W świetle bogatego orzecznictwa konstytucyjnego z zasady lojalności, która zakazuje m. in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany "reguł gry". Zasada poprawnej legislacji z kolei zawiera w sobie w szczególności wymóg określoności prawa oraz nakaz dochowania odpowiedniego trybu jego stanowienia (zob. np. wyrok z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28, s. 277; W. Sokolewicz, uwaga 36 in fine do art. 2, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. 5, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, s. 48). Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie jest tożsama z zasadą poprawnej legislacji, mimo że obie służą osiągnięciu pewności prawa, która jest konstytucyjną wartością. Różne zarzuty i przywołane na ich poparcie argumenty mogą przemawiać za naruszeniem tych zasad. Niezgodność z zasadą poprawnej legislacji co do zasady pociąga za sobą naruszenie zasady lojalności.

Niemniej jednak niezgodność z zasadą lojalności nie pociąga za sobą automatycznie niezgodności z zasadą poprawnej legislacji. Nie każde naruszenie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa polega na uchybieniu określoności prawa. Każda z tych zasad, jakkolwiek wywiedziona z art. 2 Konstytucji, wymaga odrębnego i właściwego do swej treści uzasadnienia. Kontrola konstytucyjności z każdą z tych zasad dokonywana jest bowiem przez pryzmat odmiennych kryteriów, które składają się na różne testy (zob. wyrok TK z 19 maja 2011 r., sygn. K 20/09, OTK ZU nr 4/A/2001, poz. 35).

Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności dokonał oceny zaskarżonego przepisu pod kątem jego zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. punkt 5 tej części uzasadnienia), a następnie odniósł się do problematyki oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą poprawnej legislacji (zob. punkt 6 tej części uzasadnienia).

### 4. Problem konstytucyjny.

Z uzasadnienia pytania prawnego wynika, że ma ono charakter zakresowy i formułuje dwa problemy konstytucyjne.

Pierwszy z nich dotyczy oceny przyjętej przez prawodawcę długości okresu złożenia zgłoszenia.

Zdaniem pytającego sądu, miesięczny termin, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, jest nadmiernie krótki i przez to narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Drugi problem konstytucyjny sprowadza się do oceny ustawowego sposobu określenia początku biegu terminu złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. W tym zakresie pytający sąd domagał się kontroli zakwestionowanego przepisu z zasadą poprawnej legislacji.

### 5. Ocena zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.1. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny przypomina, że z zasady tej wynikają przede wszystkim: a) ochrona praw nabytych i ekspektatyw, b) uwzględnianie interesów w toku, c) generalny zakaz retroakcji oraz d) wymóg odpowiedniej *vacatio legis* (zob. np. wyrok z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28, s. 277 oraz wyrok z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01).

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zakazuje m. in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany "reguł gry". W wyroku o sygn. P 3/00, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że pewność prawa wymaga przydania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa, a także zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny (zob. wyrok z 14 czerwca 2000 r., OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Wychodząc z założenia, że omawiana zasada wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa by nie stawało się ono swoistą pułapką na jednostkę i aby mogła ona układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, w wyroku o sygn. K 27/00 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ocena zgodności aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa wymaga w pierwszej kolejności:

a) ustalenia, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione; b) uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia, im bowiem dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa; c) identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw, praw słusznie nabytych (wyrok pełnego składu TK z 7 lutego 2001 r., OTK ZU nr 2/2001, poz. 29).

5.2. Zakwestionowany przepis co prawda nie odnosi się ani do ochrony praw nabytych, ani ekspektatyw, jak również nie wykazuje związku z problematyką ochrony interesów w toku, retroaktywnością prawa oraz odpowiednią *vacatio legis*. Niemniej jednak konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (por. wyrok z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97).

5.3. Mając na uwadze wypracowane w orzecznictwie konstytucyjnym kryteria oceny, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakresie, w jakim określa miesięczny termin złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, jest niezgodny z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przemawiają za tym kumulatywnie następujące argumenty:

Po pierwsze, sądy powszechne stosują dwie formy pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności. Albo jest to pieczęć zawierająca informację o stwierdzeniu prawomocności orzeczenia oraz data przystawienia pieczęci (zob. np. w stanie faktycznym leżącym u podstaw niniejszego pytania prawnego), albo jest to pieczęć zawierająca informację o uprawomocnieniu się orzeczenia z upływem określonego dnia (zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 3 grudnia 2009, sygn. I SA/Kr 1013/09). W konsekwencji, nabywcy niekiedy błędnie utożsamiali datę stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku (zob. np. stan faktyczny leżący u podstaw wyroku NSA z 7 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 377/10). Krótki - miesięczny termin złożenia zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego nie pozwalał zaś na pozyskanie informacji o treści obowiązujących przepisów i praktyce ich stosowania oraz skorygowanie swego postępowania przez nabywców.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, w sprawie takiej jak niniejsza, prawodawca, regulując długość terminu prawa materialnego złożenia stosownego zgłoszenia, powinien uwzględniać złożoną sytuację prawną i faktyczną w jakiej znajdują się jednostki w toku i zaraz po zakończeniu postępowania spadkowego. Zważywszy, że *ratio legis* zakwestionowanego przepisu polegała na ochronie integralności majątku rodzinnego oraz sytuacji prawnej najbliższych spadkodawcy i stworzeniu mechanizmu "uszczelniającego" system kontroli podatkowej, prawodawca, umożliwiając zwolnienie z podatku od spadku i darowizn w określonym terminie, powinien był proporcjonalnie wyważyć i wyznaczyć jego długość, tak aby termin ten zachęcał do szybkiego uregulowania przez nabywcę jego sytuacji prawnej i gwarantował skuteczność kontroli podatkowej, a zarazem nie stanowił jedynie pozornej możliwości zwolnienia z podatku.

Po drugie, bieg miesięcznego terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy został powiązany z datą uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Termin złożenia przedmiotowo istotnego zgłoszenia *a casu ad casum* był inny i stanowił konsekwencję czynności procesowych podejmowanych przez strony postępowania cywilnego. Z perspektywy zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w warunkach niniejszej sprawy, istotne jest jednak, że termin, którego bieg uzależniono od podejmowanych przez jednostkę czynności procesowych, a w niektórych wypadkach od wiedzy o czynnościach procesowych drugiej strony postępowania cywilnego, był nie tylko krótki względem innych wprowadzonych przez prawodawcę terminów, ale miał ponadto charakter materialnoprawny. W konsekwencji błędna ocena lub złe rozeznanie w sytuacji procesowej mogły skutkować utratą prawa do zwolnienia od podatku. Odnosząc się do niekonstytucyjności zakwestionowanej regulacji w orzecznictwie NSA zauważono, że jej pozorność i dysfunkcyjność ujawniała się w szczególności w postępowaniach, w których uczestniczyło wiele podmiotów (wyrok z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1801/09).

Po trzecie, w sprawie takiej jak niniejsza, ocena zakwestionowanej regulacji pod względem zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie może abstrahować od utrwalonego w procesie stosowania prawa odczytania art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy. Przyjmowane przez organy administracji publicznej oraz sądy administracyjne powszechne założenia aksjologiczne, reguły wykładni prawa i porządek ich stosowania nie pozostają wszakże bez wpływu na treść rekonstruowanych norm prawnych. Należy tymczasem zauważyć, że choć w wydanym na podstawie art. 4a ust. 5 ustawy, rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. Nr 243, poz. 1762, ze zm.; dalej: rozporządzenie) nie wymaga się załączenia odpisu prawomocnego orzeczenia sądu, a jedynie trzeba wskazać dzień uprawomocnienia się orzeczenia w wypadku nabycia prawa własności lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia, praktyka organów skarbowych była odmienna. Jak ustalił Trybunał Konstytucyjny w toku niniejszego postępowania, organy podatkowe żądały niekiedy udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Zobligowany do wykazania dnia powstania obowiązku podatkowego przez przedłożenie odpisu prawomocnego orzeczenia, nabywca nie mógł skutecznie, w krótkim miesięcznym terminie, skorzystać z prawa do zwolnienia. Z orzecznictwa sądownoadministracyjnego wynika bowiem, że w wielu wypadkach taki odpis był dostarczony po upływie miesięcznego terminu złożenia zgłoszenia (zob. np. wyrok WSA w Poznaniu z 13 marca 2008 r., sygn. akt I SA/PO 1704/07).

Po czwarte, w związku z brzmieniem art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w praktyce orzecniczej powstała niepewność odnośnie do możliwości złożenia zgłoszenia przed uprawomocnieniem się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku, w stanie faktycznym, w którym nabywca własności rzeczy lub praw majątkowych mógł na podstawie posiadanej wiedzy i innych dokumentów wypełnić formularz urzędowy. Z jednej strony, organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmowały za bezskuteczne złożenie zgłoszenia przed uprawomocnieniem się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. W sprawie o sygn. akt I SA/Łd 1022/09 sąd stwierdził, że "miesięczny termin określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy (...), w brzmieniu obowiązującym pomiędzy 1 stycznia 2007 r. a 31 grudnia 2008 r., ma charakter materialnoprawny i nie określa jednej daty końcowej, ale wyznacza przedział czasowy, którego początkowym dniem jest dzień uprawomocnienia się orzeczenia o

stwierdzeniu nabycia spadku, a końcowym - dzień odpowiadający początkowemu dniowi terminu w następnym miesiącu. Dokonanie OTK ZU nr 5/A/2013 SK 49/12 poz. 56 stosownego zgłoszenia zarówno po tym terminie, jak i przed nim, jest nieskuteczne i w związku z tym nie prowadzi do zwolnienia od opodatkowania" (wyrok WSA w Łodzi z 11 marca 2010 r.). Z drugiej strony, odmienny pogląd sformułował NSA w wyroku o sygn. II FSK 1538/10, stwierdzając, że "gramatyczna wykładnia art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy (...) wskazuje na to, że ustawodawca dla zachowania przedmiotowego zwolnienia wymaga jedynie, aby zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło w terminie miesiąca liczonego od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Dzień ten umożliwia zatem obliczenie miesięcznego terminu, do którego to czasu podatnik powinien zdążyć powiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o nabyciu własności rzeczy w drodze spadku. Nie oznacza to jednakże, że wcześniejsze złożenie takiego zeznania pozbawia podatnika prawa do zwolnienia podatkowego. Nie wykluczył tego ustawodawca, gdyż zgodnie z literalnym brzmieniem art. 4a ust. 1 pkt 1, określony w nim termin wskazywał jednoznacznie na sposób obliczenia terminu końcowego. Natomiast, gdyby zamiarem ustawodawcy było określenie terminu początkowego liczonego od daty uprawomocnienia się orzeczenia sądu, redagując przepis zamieściłby zwrot «nie wcześniej niż» od dnia uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Wprowadzając więc obowiązek dotrzymania określonego terminu dla zachowania zwolnienia ustawodawca wymaga jedynie, by zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło nie później niż w ciągu miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia.

Tak więc termin ten jest zachowany także w sytuacji, gdy zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło jeszcze przed uprawomocnieniem się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku" (wyrok z 15 lutego 2012 r.).

5.4. Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 4a ust. 1 ustawy, w zakresie wskazanym w sentencji, gwarantuje jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowi w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną.

Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementami były krótki termin o charakterze materialnym, uzależniony od czynności procesowych stron początek biegu tegoż terminu oraz zróżnicowana praktyka stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności oraz zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Kumulacja wskazanych elementów doprowadziła do stworzenia swoistej pułapki normatywnej.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że wprowadzie prawo podatkowe może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych, ale jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Należy jednak podkreślić, że stwierdzona powyżej niekonstytucyjność dotyczy wyłącznie stanu prawnego i faktycznego leżącego u podstaw niniejszej sprawy i nie wiąże się z przyznaniem jednostkom szczególnych możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Sformułowane w niniejszej sprawie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, powiązane bezpośrednio z konkretnym charakterem kontroli hierarchicznej zgodności norm w trybie inicjowanym pytaniem prawnym, nie może być odnoszone do oceny innych regulacji prawa podatkowego, które wprowadzają terminy skorzystania z przywileju lub realizacji obowiązku podatkowego.

## 6. Umorzenie postępowania.

W warunkach niniejszej sprawy stwierdzenie niezgodności art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakresie wskazanym w sentencji, z zasadą zaufania do państwa prawa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, realizuje wynikające z zasady konstytucjonalizmu oraz związane z funkcją Trybunału Konstytucyjnego - cele kontroli konstytucyjności prawa, a mianowicie: zapewnienie hierarchicznej spójności systemu prawnego, jak i ochronę konstytucyjnych wartości, których realizację nakazują konstytucyjne zasady prawa, a przez to ochronę praw podmiotowych jednostki.

Trybunał Konstytucyjny postanowił zatem o umorzeniu postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK w zakresie kontroli niekonstytucyjnego przepisu ustawy z drugim wskazanym wzorcem (tj. zasadą poprawnej legislacji).

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Leona Kieresa

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wskazanego wyroku. Uważam bowiem, że - wbrew stanowisku składu orzekającego Trybunału - art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jest zgodny z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa - wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zdanie odrębne uzasadniam następująco:

1. Argumenty przemawiające, zdaniem większości składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, za niezgodnością art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy nie odnoszą się w ogóle do treści zaskarżonego przepisu, lecz opierają się na pojedynczych przypadkach wadliwej praktyki stosowania prawa, a także nieznaności prawa przez podmioty uprawnione do skorzystania ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Okoliczności te nie wpływają na abstrakcyjną ocenę konstytucyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, lecz należą do orzeczniczej działalności sądów administracyjnych, orzekających w konkretnych sprawach.

2. Problemem konstytucyjnym w sprawie rozpatrzonej przez Trybunał była kwestia wskazania przez ustawodawcę daty uprawomocnienia się postanowienia w sprawie stwierdzenia nabycia spadku jako dnia, od którego zaczyna biec miesięczny termin złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, oraz długości tego terminu. Zdaniem sądu pytającego, termin jednego miesiąca na złożenie zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego był zbyt krótki, a przez to uniemożliwiał skorzystanie z przyznanego przez zaskarżony przepis zwolnienia.

3. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., było zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Zwolnienie następowało z mocy prawa z dniem dokonania zgłoszenia. Osoby uprawnione do skorzystania ze zwolnienia zobowiązane były zatem, zgodnie z treścią tego przepisu, do złożenia zgłoszenia zawierającego dane określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. Nr 243, poz. 1762, ze zm.; dalej: rozporządzenie), a także do ustalenia daty uprawomocnienia się postanowienia. Od tego bowiem dnia rozpoczynał się bieg miesięcznego terminu złożenia zgłoszenia.

Zaniechanie wykonania powyższych obowiązków skutkowało wydaniem przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego według reżimu dla pierwszej grupy podatkowej.

4. Trybunał, stwierdzając niezgodność zaskarżonego przepisu z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, pominął treść zaskarżonego przepisu i oparł swoje rozważania na błędnych założeniach dotyczących: znaczenia doręczenia odpisu prawomocnego postanowienia sądu dla możliwości skorzystania ze zwolnienia w podatku od spadków i darowizn; wpływu błędnego odczytania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności na faktyczną długość terminu złożenia zgłoszenia; zbyt krótkiego, miesięcznego terminu zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

Doręczenie odpisu postanowienia nie jest zdarzeniem prawnie znaczącym z punktu widzenia możliwości skorzystania ze zwolnienia. Z datą doręczenia tego odpisu ustawodawca nie łączy żadnych skutków prawnych.

Dołączenie do zgłoszenia odpisu postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku nie było warunkiem uzyskania zwolnienia. Zdarzeniem, z którym ustawodawca łączy początek biegu terminu złożenia zgłoszenia, jest uprawomocnienie się postanowienia w sprawie stwierdzenia nabycia spadku. W świetle powyższego należy stwierdzić, że do złożenia zgłoszenia nie było konieczne oczekiwanie na doręczenie odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

W związku z tym na ocenę niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją nie mają wpływu zdarzające się przypadki doręczenia odpisu postanowienia po upływie terminu złożenia zgłoszenia.

Tymczasem uprawnieni, którzy, jak w niniejszej sprawie, powołują się na zbyt późne doręczenie odpisu postanowienia, bagatelizowali obowiązek ustalenia daty uprawomocnienia się postanowienia i próbują przerzucić ciężar skutków wynikających z nieznanomości prawa bądź to na sądy, które zbyt późno doręczały postanowienia, bądź na wprowadzające w błąd pieczęcie klauzuli. Podatnicy ci błędnie założyli, że nie muszą podejmować żadnych czynności do czasu doręczenia odpisu postanowienia sądu. To błędne założenie doprowadziło w niektórych przypadkach do złożenia zgłoszenia po terminie.

Błędne utożsamianie daty stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku, będące skutkiem nieprawidłowego odczytania daty z pieczęci stosowanych przez sądy, nie może być uznane za argument za niezgodnością zaskarżonego przepisu.

Nieznajomość prawa nie może być uznana za okoliczność przemawiającą za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151), podważenie zasady ignorantia iuris nocet, a więc przyjęcie, że nieznajomość prawa może tłumaczyć określone działania bądź zaniechania, prowadziłoby do negacji spójności i pewności prawa oraz do nieprzewidywalnych skutków w praktyce orzeczniczej.

Nie zgadzam się również z twierdzeniem Trybunału, że "krótki - miesięczny termin złożenia zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego nie pozwalał zaś na pozyskanie informacji o treści obowiązujących przepisów i praktyce ich stosowania oraz skorygowanie swego postępowania przez nabywców".

Miesięczny termin złożenia zgłoszenia jest okresem czasu do ujawnienia organom podatkowym nieodpłatnego przyrostu majątku nabytego w drodze dziedziczenia. Nie jest to natomiast termin na dokonywanie czynności związanych z ustaleniem masy spadku i jego wartości. Te muszą poprzedzać złożenie oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku, na które uprawniony ma 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o tytule swojego powołania. Nie licząc już nawet okresu związanego z postępowaniem sądowym i wyznaczeniem rozprawy, a także terminu 21 dni od wydania postanowienia do momentu jego uprawomocnienia się - jest to wystarczająco długi okres na uzyskanie informacji o obowiązującym prawie.

Nie bez znaczenia dla oceny długości terminu dokonania zgłoszenia jest uwzględnienie, że przed wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) osoby obecnie uprawnione do skorzystania ze zwolnienia podlegały obowiązkowi podatkowemu w podatku od spadków i darowizn według zasad przewidzianych dla pierwszej grupy podatkowej. Były one zobowiązane do złożenia, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. od chwili przyjęcia spadku (czyli w chwili śmierci spadkodawcy), właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych.

Ponadto miesięczny termin złożenia zeznania wpisuje się w system podatku od spadków i darowizn i jest zbieżny z terminami złożenia zeznań o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych. Podatnicy podatku zobowiązani są złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (art. 17a ust. 1 ustawy). Obowiązek podatkowy w związku z nabyciem w drodze dziedziczenia, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy, powstaje z chwilą przyjęcia spadku.

Na podstawie zeznania organ podatkowy wydaje decyzję ustalającą wysokość zobowiązania.

W takim wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z chwilą doręczenia decyzji. Od tej chwili biegnie 14-dniowy termin uiszczenia kwoty podatku. Nieuiszczenie podatku w tym terminie oznacza powstanie zaległości i konieczność uiszczenia odsetek.

Nie jest jednak tak, jak twierdzi sąd pytający, że niezłożenie zeznania podatkowego w terminie nie wiąże się z żadnymi ujemnymi konsekwencjami dla podatnika.

Na podstawie art. 56 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186; dalej: k.k.s.) podatnik, który nie składa w terminie organowi podatkowemu deklaracji lub oświadczenia podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Dlatego też dywagacje na temat zbyt krótkiego terminu uważam za całkowicie chybione.

Bez wpływu na ocenę zgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy uważam rozważania Trybunału dotyczące daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Zasady uprawomocnienia się postanowień uregulowane są w k.p.c. i nie są przedmiotem badania w ramach zakwestionowanej regulacji.

Nie zostały one także odrębnie zaskarżone. Dzień uprawomocnienia się postanowienia jest natomiast pierwszym pewnym zdarzeniem w postępowaniu spadkowym, z którym ustawodawca podatkowy mógł skutecznie związać bieg terminu złożenia zgłoszenia.

Nie uważam natomiast, że ustalenie dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku stanowi nadmierny ciężar i przekracza możliwości osoby chcącej skorzystać z takiego zwolnienia. Ustalenie sprowadza się w rzeczywistości do uzyskania, po 21 dniach od rozprawy, informacji w sądzie, czy postanowienie nie zostało zaskarżone i czy stało się prawomocne.

Pozbawione jakichkolwiek podstaw jest, moim zdaniem, uwzględnienie przy abstrakcyjnej ocenie zgodności zaskarżonego przepisu sytuacji, w których organy wzywały niekiedy do przedłożenia odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku - jako praktyki stosowania prawa. Jak podkreśla Trybunał, urzędy skarbowe wymagały niekiedy jego dostarczenia celem udokumentowania daty powstania obowiązku podatkowego. Wprawdzie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ocena zakwestionowanej regulacji z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie może abstrahować od utrwalonego w procesie stosowania prawa odczytania danej normy, jednakże w takiej sytuacji Trybunał powinien wykazać, że taka wykładnia zaskarżonej normy została utrwalona w procesie jej stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Wymagałoby to udowodnienia, że istnieje utrwalona linia orzecnicza, zgodnie z którą jednym z warunków koniecznych uzyskania zwolnienia jest złożenie odpisu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Gdyby istniała taka linia orzecnicza, organy podatkowe zobowiązane byłyby wydawać decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, mimo złożenia zgłoszenia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się tego postanowienia, z powodu braku przedłożenia odpisu postanowienia. Tylko taka praktyka organów podatkowych i wyroki sądów administracyjnych, utrzymujące te decyzje w mocy, wskazywałaby na utrwalone rozumienie zaskarżonej normy w praktyce stosowania prawa. Z analizy orzecznictwa nie wynika, żeby takie rozumienie zaskarżonej normy zostało utrwalone w praktyce jej stosowania. Skoro jednak sam Trybunał wskazuje, że takie sytuacje miały "niekiedy" miejsce, i to w dodatku nie jako warunek zwolnienia, lecz jako udokumentowanie daty powstania obowiązku podatkowego, nieuzasadnione jest nadawanie zaskarżonej normie innego rozumienia, niż wynika ono z wykładni literalnej. Jest to zatem tylko kwestia oceny wadliwego stosowania prawa, która należy do sądów, w tym także sądu pytającego, nie jest natomiast objęta kognicją Trybunału. Trybunał błędnie utożsamiał pojedyncze przypadki żądania przedłożenia odpisu postanowienia z utrwaloną praktyką stosowania zaskarżonego przepisu.

W świetle danych Ministerstwa Finansów, nie znajdują również potwierdzenia tezy Trybunału o pozornej ochronie jednostki i niewykonalnej konstrukcji normatywnej, ukształtowanej w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy. Z informacji przedstawionych przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów wynika, iż na 174 793 nabywców - 95% złożyło zgłoszenie w terminie i skorzystało ze zwolnienia. W pierwszym roku obowiązywania art. 4a ustawy tylko 5% podatników nie dopełniło warunku terminowego złożenia zgłoszenia (zob. sprawozdanie stenograficzne z I czytania w Sejmie VI kadencji). Dane te stanowią najlepszy dowód możliwości skorzystania ze zwolnienia na podstawie zaskarżonego przepisu i przeczą uznaniu go za pozorny i niewykonalny.

Regulacja wprowadzona przez ustawodawcę wymaga zatem pewnej aktywności ze strony spadkobierców, ale nie wyłącza możliwości zadbania o własne interesy.

Z powyższych względów uważam, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w zakresie, w jakim określa miesięczny termin złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, nie narusza zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego TK Andrzeja Wróbla

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11.

Przyłączam się do argumentacji przedstawionej w tej sprawie w zdaniu odrębnym sędziego TK Leona Kieresa.

2013-05-20 • NSA • II FPS 6/12 • PIT: art. 8



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 20 maja 2013 r.

II FPS 6/12

Przewodniczący: Prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Stefan Babiarz, Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Bogusław Dauter (współsprawozdawca), Grzegorz Krzymień, Jerzy Rypina, Małgorzata Wolf-Kalamala.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Anny Podsiadło w sprawie ze skargi kasacyjnej Wojciecha O. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 grudnia 2010 r., w sprawie ze skargi Wojciecha O. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 12 lipca 2010 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 20 maja 2013 r. następującego zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 18 grudnia 2012 r., II FSK 754/11, na podstawie art. 187 § 1 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) do rozstrzygnięcia jako budzącego poważne wątpliwości:

"1. Czy przychód (dochód) osoby fizycznej będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej jest, stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.), przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej?

2. Czy w świetle art. 44 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik ma obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w trakcie roku podatkowego przez ustalanie co miesiąc przychodów i kosztów ich uzyskania przypadających na niego jako wspólnika, czy też obowiązek zapłaty zaliczki z tego tytułu powstanie dopiero w momencie podjęcia uchwały o podziale dywidendy albo w momencie wypłaty dywidendy?"

podjął następującą uchwałę:

**1. Przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej.**

**2. W świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1 tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z 18 grudnia 2012 r., II FSK 754/11, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej Wojciecha O. (dalej: "skarżący" lub "wnioskodawca") od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 9 grudnia 2010 r. w sprawie ze skargi skarżącego na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (dalej: "Dyrektor IS"), działającego z upoważnienia Ministra Finansów z 12 lipca 2010 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, postanowił m.in.: na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) przedstawić składowi siedmiu sędziów NSA do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.: (1) czy przychód (dochód) osoby fizycznej będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej jest, stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm., dalej: "p.d.f."), przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej? (2) czy w świetle art. 44 ust. 1 p.d.f. podatnik ma obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w trakcie roku podatkowego przez ustalanie co miesiąc przychodów i kosztów ich uzyskania przypadających na niego jako wspólnika, czy też obowiązek zapłaty zaliczki z tego tytułu powstanie dopiero w momencie podjęcia uchwały o podziale dywidendy albo w momencie wypłaty dywidendy? Powołane postanowienie, jak również pozostałe cytowane w treści uzasadnienia uchwały orzeczenia bez podania bliższego miejsca ich publikacji znajdują się w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

Wyrokiem z 9 grudnia 2010 r., I SA/Rz 741/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalił skargę skarżącego na indywidualną interpretację Dyrektora IS z 12 lipca 2010 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, Sąd I instancji podał, co następuje:

Skarżący wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. We wniosku podał, że zamierza zostać akcjonariuszem (inwestorem biernym) spółki komandytowo-akcyjnej i nie będzie w niej pełnił funkcji komplementariusza. Zapytał w związku z tym, czy uzyskane przez akcjonariusza dochody związane z posiadaniem akcji w spółce komandytowo-akcyjnej podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 8 p.d.f., tj. w trakcie roku podatkowego, przez ustalenie co miesiąc dochodu przypadającego na akcjonariusza i zapłatę zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy, czy też dochód tej spółki podlega opodatkowaniu dopiero w momencie faktycznej zapłaty dywidendy akcjonariuszowi.

Zdaniem wnioskodawcy w trakcie roku podatkowego nie ciąży na nim obowiązek ustalania dochodu i wpłacania comiesięcznych zaliczek, natomiast zobowiązany jest do opodatkowania przypadającego na niego dochodu dopiero w momencie wypłacenia mu przez spółkę dywidendy. Spółka komandytowo-akcyjna, jako nieposiadająca osobowości prawnej,



nie jest obciążona podatkiem dochodowym od osób prawnych, natomiast uzyskany przez nią dochód jest opodatkowany na poziomie każdego wspólnika, tj. w przypadku wnioskodawcy - podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ w omawianej spółce występują dwie kategorie wspólników, powoduje to zastosowanie dwóch reżimów prawnych, a mianowicie: zysk przypadający komplementariuszom podlega takim regulacjom jak w spółce jawnej (art. 126 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych, Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm., dalej: "K.s.h."), zysk przypadający akcjonariuszom podlega regulacjom stosowanym do spółki akcyjnej (art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h.). Według art. 347 § 1 w związku z art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h. akcjonariusz ma skuteczne roszczenie o wypłatę zysku spółki dopiero po wykazaniu tego zysku za dany rok i podjęciu przez zgromadzenie wspólników uchwały o podziale tegoż zysku; ponadto w myśl art. 348 § 2 w związku z art. 126 § 1 pkt 1 K.s.h. uprawnionym do otrzymywania quasi-dywidendy będzie tylko ten akcjonariusz, któremu przysługiwało prawo do akcji w chwili podjęcia uchwały o podziale zysku. Przychód akcjonariusza więc jest związany z faktem posiadania akcji spółki i podjęciem uchwały o podziale zysku, a więc zrealizuje się dopiero po zakończeniu roku podatkowego i wobec powyższego wcześniej nie może występować obowiązek wpłaty zaliczek.

W wyżej wymienionej interpretacji indywidualnej z 12 lipca 2010 r. Dyrektor IS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Przytaczając przepisy Kodeksu spółek handlowych dotyczące charakteru spółki komandytowo-akcyjnej jako spółki osobowej nieposiadającej osobowości prawnej i występowania w niej wspólników: komplementariuszy i akcjonariuszy, organ stwierdził, że opodatkowaniu podlegają dochody poszczególnych wspólników. W konsekwencji dochody wnioskodawcy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Organ wskazał, że jeżeli spółka nieposiadająca osobowości prawnej prowadzi jedną z wymienionych w art. 5a pkt 6 p.d.f. działalności, to przychody wspólników takiej spółki, określone na podstawie art. 8 ust. 1 p.d.f., uznawane są za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej zgodnie z art. 5b ust. 2 tej ustawy. W powołanej ustawie brak jest regulacji szczególnych dotyczących rozliczania przychodów i kosztów ich uzyskania z tytułu uczestnictwa w takiej spółce przez akcjonariusza tej spółki i opodatkowania uzyskanych z tego tytułu dochodów. Wobec tego uzyskane przez tę spółkę przychody i poniesione koszty uzyskania przychodów podlegają rozliczeniu u jej wspólników, tj. akcjonariuszy i komplementariuszy. Dla wspólnika będącego osobą fizyczną będzie to dochód z pozarolniczej działalności gospodarczej - niezależnie od statusu wspólnika w spółce - podlegający opodatkowaniu albo według skali (art. 27 ust. 1 p.d.f.), albo podatkiem w stawce 19% według art. 30c p.d.f. i ustalany na podstawie prowadzonych przez spółkę ksiąg rachunkowych. W takim przypadku dochód obliczony będzie na zasadzie zawartej w art. 24 ust. 1 p.d.f. W konsekwencji podatnicy będą zobowiązani na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f. bez wezwania wpłacać zaliczki miesięczne na podatek według zasad i w wysokości określonej w tej ustawie. Dyrektor IS wskazał także na wynikający z art. 45 ust. 1 p.d.f. obowiązek składania rocznych zeznań podatkowych i ostatecznie stwierdził, że przychód uzyskany przez akcjonariusza z tytułu uczestnictwa w omawianej spółce będzie przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej, tj. ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f., a wnioskodawca jako akcjonariusz takiej spółki będzie zobowiązany do ustalania przychodów i kosztów ich uzyskania proporcjonalnie do wysokości jego udziału w zysku spółki na podstawie ksiąg rachunkowych spółki, do wpłacania zaliczek i do złożenia rocznego zeznania podatkowego.

Wnioskodawca nie zgodził się z powyższym stanowiskiem i złożył wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, jednakże Dyrektor IS w odpowiedzi z 16 sierpnia 2010 r. podtrzymał swoje stanowisko.

W skardze na tę interpretację wniesionej do WSA w Rzeszowie skarżący zarzucił naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 5a ust. 1 pkt 6, art. 5b ust. 2, art. 8, art. 14 w związku z art. 44 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz art. 30a ust. 1 pkt 4, art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 p.d.f. oraz art. 14a w związku z art. 121 oraz art. 14e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Skarżący podniósł, że stanowisko o zakwalifikowaniu dochodu akcjonariusza z tytułu udziału w spółce komandytowo-akcyjnej jako dochodu z działalności gospodarczej jest nieprawidłowe. Pozycja prawna akcjonariusza w takiej spółce jest bowiem zupełnie inna niż pozycja komplementariusza, dochód uzyskany przez akcjonariusza jest zbliżony bardziej do dochodu akcjonariusza/udziałowca w spółce kapitałowej. Skoro akcjonariusze są wyłączeni z prowadzenia spraw spółki, to trudno mówić o prowadzeniu przez nich działalności gospodarczej.

Ponadto w ocenie skarżącego nałożenie obowiązku wpłacania zaliczek miesięcznych prowadziłoby do sytuacji, w której akcjonariusze byłiby opodatkowani tak, jakby ich prawo do zysku w spółce zależało od okresu, w którym byli wspólnikami. Co więcej, gdyby w ciągu roku podatkowego oraz na dzień wypłaty zysku akcjonariuszami były różne osoby, obowiązek finansowania zaliczek nie wiązałby się z uzyskaniem przez akcjonariusza korzyści finansowych. Skarżący wskazał także na kwestię dotyczącą technicznego kalkulowania wysokości zaliczek i uznał za niezasadne stanowisko o przyjęciu za podstawę tej kalkulacji danych wynikających z ksiąg rachunkowych prowadzonych przez spółkę. Dodatkowo zwrócił uwagę na trudności dotyczące egzekwowania obowiązku wpłacania zaliczek - w przypadku zmiany akcjonariatu mogą powstać trudności z identyfikacją zobowiązanego do wpłaty zaliczki, a w konsekwencji z jej wyegzekwowaniem. Skarżący podniósł również, że przepisy prawa podatkowego nie mogą być stosowane w oderwaniu od przepisów Kodeksu spółek handlowych. W ocenie podatnika prawo akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej do udziału w zysku stanowi dywidenda i wobec powyższego akcjonariusz nie ma obowiązku wpłacania zaliczek w ciągu roku podatkowego, bo obowiązek uiszczenia podatku powstanie dopiero w chwili wypłacenia akcjonariuszowi zysku.

Dyrektor IS wniósł o oddalenie skargi i podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalił skargę. Wskazał, że Kodeks spółek handlowych nie zawiera żadnych regulacji dotyczących opodatkowania spółek handlowych oraz ich wspólników. Regulacje dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym zawarte są natomiast w dwóch ustawach, tj. w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., dalej: "p.d.p."). Analiza przepisów p.d.p. wskazuje jednoznacznie, że skoro spółka komandytowo-akcyjna nie jest osobą prawną, to jej dochody nie są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. Natomiast według art. 8 ust. 1 p.d.f. przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (...) u każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa udziału w zysku, przy czym w braku przeciwdowodu przyjmuje się, że udziały te są równe, i łączy się je z przychodami z innych źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali określonej w art. 27 ust. 1 p.d.f.

Ponadto, skoro spółka komandytowo-akcyjna prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, to zasadne jest przyjęcie, że

prowadzi ona pozarolniczą działalność gospodarczą zdefiniowaną w art. 5a ust. 6 p.d.f. W związku z tym istotne jest unormowanie zawarte w art. 5b ust. 2 p.d.f., którego treść wyklucza dopuszczalność zakwalifikowania tego rodzaju przychodów jako przychodów ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 7 p.d.f.

Konsekwencją uznania, że przychody osiągane przez wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej są przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej, jest przyjęcie, że przychody te zostały zdefiniowane w art. 14 ust. 1 p.d.f. jako przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont, z pomniejszeniem o należny podatek od towarów i usług, jeżeli podatnik dokonuje sprzedaży towarów i usług opodatkowanych tym podatkiem. Podatnicy, którzy osiągają przychody zdefiniowane w art. 14 ust. 1, a za takich podatników należy uznać wspólników takiej spółki zgodnie z powołanym art. 5b ust. 2, mają obowiązek bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy, bo taki obowiązek został nałożony przez ustawodawcę w art. 44 ust. 1 p.d.f.

Przepisy podatkowe, w odróżnieniu od Kodeksu spółek handlowych, nie różnicują pozycji (uprawnień i obowiązków) komplementariuszy i akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. Dodatkowo wskazano, że na ten sposób opodatkowania nie mogą mieć wpływu ewentualne trudności z ustaleniem dochodu podlegającego opodatkowaniu i obowiązku wpłacenia zaliczek. Do spółek handlowych ma zastosowanie ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.), co oznacza obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych. W art. 24 ust. 1 p.d.f. został określony obowiązek ustalania dochodu w przypadku podmiotów prowadzących takie księgi.

Wnosząc od powyższego wyroku WSA w Rzeszowie skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, skarżący (reprezentowany przez pełnomocnika - radcę prawnego) zaskarżył wyrok w całości, domagając się jego uchylenia oraz zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. naruszenie prawa materialnego, tj.: 1) art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 5a ust. 1 pkt 6, art. 5b ust. 2 oraz art. 8 p.d.f. przez ich błędną interpretację i przyjęcie, że wymienione przepisy znajdują zastosowanie do opodatkowania dochodu akcjonariuszy z tytułu udziału w spółce komandytowo-akcyjnej; 2) art. 14 w związku z art. 44 ust. 1 p.d.f. przez ich błędną interpretację i przyjęcie, że w przypadku akcjonariuszy tych spółek przychód przypadający na akcjonariuszy na podstawie ksiąg prowadzonych przez te spółki jest przychodem należnym, od którego powinny być odprowadzane miesięczne zaliczki na podatek dochodowy; 3) art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. przez ich niezastosowanie i przyjęcie, że dochody akcjonariuszy tych spółek nie stanowią dochodów z kapitałów pieniężnych, które podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym w momencie faktycznej wypłaty dywidendy, ewentualnie art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 p.d.f. przez ich niezastosowanie i przyjęcie, że dochody akcjonariuszy tych spółek nie stanowią dochodów z innych źródeł opodatkowanych na zasadach ogólnych, jednakże bez obowiązku naliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Ponadto, na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a., skarżący wskazał na naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ P.p.s.a. przez oddalenie skargi, co spowodowało utrzymanie w obrocie prawnym zaskarżonej interpretacji, która została wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego. Skarżący, powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych, podtrzymał swoje stanowisko prezentowane dotychczas w postępowaniu.

Dyrektor IS nie skorzystał z możliwości udzielenia odpowiedzi na skargę kasacyjną i z przedstawienia swojego stanowiska na rozprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 4 grudnia 2012 r., uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, koncentrujące się wokół problemu interpretacji przepisów prawa dotyczących obowiązków podatkowych akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, związanych z jego udziałem w zysku tej spółki. Wątpliwości skarżącego, będącego osobą fizyczną, dotyczyły zarówno źródła, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i określenia momentu uzyskania przychodu z tytułu udziału w zysku oraz istnienia obowiązku odprowadzania przez akcjonariusza w trakcie roku podatkowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Z mocy art. 1 ust. 2 p.d.p. spółka komandytowo-akcyjna nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Podatnikami, co nie budzi wątpliwości, są wyłącznie wspólnicy tej spółki, czyli komplementariusze i akcjonariusze. Rozróżnienie uprawnień i obowiązków tych wspólników w przepisach Kodeksu spółek handlowych, zwłaszcza co do ich uprawnienia do udziału w zysku, zrodziło wątpliwości, czy powinni oni być jednakowo traktowani także na gruncie przepisów regulujących podatek dochodowy (od osób zarówno prawnych, jak i fizycznych). Dotyczyły one określenia momentu uzyskania przychodu przez akcjonariusza, a także istnienia obowiązku uiszczania zaliczek na ten podatek w trakcie roku podatkowego. W odniesieniu do akcjonariuszy będących osobami fizycznymi wiązały się one także z przypisaniem przychodu z udziału w zysku do jednego ze źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1 p.d.f.

Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle opodatkowania dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą prawną, rozstrzygnięto w uchwale NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11 (ONSAiWSA 2012, nr 3, poz. 35). W odniesieniu do akcjonariuszy - osób prawnych przyjęto, że źródłem przychodu jest w ich przypadku prawo majątkowe - prawo do udziału w zysku spółki. Akcjonariusz nie prowadzi (jako wspólnik) pozarolniczej działalności gospodarczej, gdyż posiadanie akcji i czerpanie z tego faktu korzyści majątkowych nie odpowiada definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej i w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.). Uznanie dywidendy za dochód z prawa majątkowego miało decydujące znaczenie dla ustalenia momentu powstania tego przychodu. Przyjęto, że art. 12 ust. 1 p.d.p. nie ma zastosowania do przychodów z praw majątkowych. Tym samym, przychodem może być tylko faktycznie otrzymana należność z tytułu dywidendy. Powołana uchwała, z uwagi na różnice w regulacjach dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych, nie rozwiązuje problemów związanych z opodatkowaniem dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą fizyczną.

W orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych przychód w postaci dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą fizyczną, przyporządkowywano do trzech różnych źródeł.

W wyroku z 20 grudnia 2007 r., I SA/Kr 1181/07, WSA w Krakowie uznał je za przychody z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 p.d.f.). W wyroku WSA w Krakowie z 13 marca 2008 r., I SA/Kr 1327/07, przyjęto z kolei, że przychód w postaci dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej należy zaliczyć do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 p.d.f. Pogląd ten podzielono w wyrokach WSA w Bydgoszczy (z 29 grudnia 2009 r., I SA/Bd 849/09) i w Krakowie (z 2 lipca 2009 r., I SA/Kr 219/09), jednakże nie został on zaaprobowany przez Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznający skargi kasacyjne od tych wyroków (odpowiednio wyroki NSA z: 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10 i 30 marca 2011 r., II FSK 1925/09).

W części orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (m.in. w wyroku WSA w Gliwicach z 8 kwietnia 2010 r., I SA/Gl 902/09) i - właściwie jednolicie - w orzecznictwie NSA przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu dywidendy zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej. Uzasadniając to stanowisko, sądy wskazują, że skoro podatnikiem podatku nie jest spółka, lecz wspólnik, to zastosowanie ma art. 8 ust. 1 p.d.f. Zgodnie z nim przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

Ustawodawca nakazuje ponadto przychody wspólnika z udziału w spółce niebędącej osobą prawną i prowadzącej działalność gospodarczą, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznać za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f. Oznacza to, że do przychodów z udziału w spółce osiąganych przez wspólnika należy stosować przepisy odnoszące się do przychodów z działalności gospodarczej. Zasada ta, mimo odrębności pozycji prawnej w spółce akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w stosunku do pozycji pozostałych wspólników spółek osobowych, ma zastosowanie także do akcjonariusza jako wspólnika spółki osobowej. Pogląd ten, w ocenie składu orzekającego NSA, który sformułował pytanie sądowe (...), wobec przyjęcia na gruncie p.d.f. fikcji prawnej - uznania przychodów wspólnika spółki osobowej prowadzącej działalność gospodarczą za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy - ma należyte umocowanie w przepisach prawa.

Zaliczenie dywidendy do przychodów z działalności gospodarczej zrodziło jednak dalsze wątpliwości co do określenia momentu uzyskania przychodu, a także istnienia obowiązku wpłacania w ciągu roku przez akcjonariusza zaliczek na podatek dochodowy, obliczonych na podstawie ksiąg rachunkowych spółki. W tym zakresie w orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się trzy stanowiska.

W myśl pierwszego z nich, przyjętego w zaskarżonym w sprawie II FSK 754/11 wyroku WSA w Rzeszowie z 9 grudnia 2010 r., I SA/Rz 741/10, a także w wyrokach NSA z 15 lipca 2010 r.: II FSK 2/10 i II FSK 3/10, z 23 października 2012 r., II FSK 382/11 oraz w wyroku WSA w Gliwicach z 8 kwietnia 2010 r., I SA/Gl 902/09, konsekwencją uznania dywidendy za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej jest odpowiednie zastosowanie w stosunku do niej art. 14 oraz art. 44 p.d.f.

Za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, a więc przychód wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej z udziału w tej spółce, uważa się kwoty należne, choćby faktycznie nie zostały otrzymane. Przychody z działalności gospodarczej mają charakter memoriałowy i są oderwane od ich faktycznego uzyskania przez podatnika. Z uwagi na taki moment powstawania przychodu jest on całkowicie niezależny od zdarzeń cywilnoprawnych, a tym samym od wymagalności świadczenia w postaci udziału w zysku spółki. Przyjęcie na podstawie Kodeksu spółek handlowych, że akcjonariuszowi prawo do udziału w zysku spółki przysługuje dopiero z chwilą wykazania tego zysku w sprawozdaniu finansowym spółki, zbadaniu przez biegłego rewidenta i jego przeznaczeniu przez zgromadzenie wspólników do wypłaty uprawnionym akcjonariuszom, pomija memoriałowość tego rodzaju przychodu. Przepisy innych ustaw nie mogą zmieniać norm prawa podatkowego. Inne są bowiem cel, metody i skutki regulacji prawnopodatkowych, inne normy prawa handlowego (tak w wyroku NSA z 23 października 2012 r., II FSK 382/11). Oznacza to również, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy.

Kodeks spółek handlowych jest prawem ustrojowym spółek handlowych, co oznacza jedynie, że zawiera przepisy regulujące wszystkie fazy działalności podmiotu (od powstania do rozwiązania lub transformacji). Między innymi z tych względów należy rozdzielić znaczenie pojęcia dochodu używane w Kodeksie spółek handlowych i pojęcie dochodu stanowiącego podstawę obliczenia podatku z p.d.f. (art. 26), pojęcie zaliczek (art. 44 tej ustawy), gdyż przepisy innych ustaw nie mogą modyfikować w sposób dorozumiany norm prawa podatkowego bez jednoznacznej regulacji tych kwestii (tak w powyższym wyroku II FSK 2/10).

W drugiej grupie orzeczeń (wyroki NSA z 19 grudnia 2011 r.: II FSK 902/10 i II FSK 901/10, z 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10) przyjmuje się, że przychód akcjonariusza - wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej jest przychodem z działalności gospodarczej, jednakże jest przychodem należnym dopiero w momencie wypłaty dywidendy. Dopiero w miesiącu wypłaty dywidendy, po spełnieniu przesłanek z art. 44 ust. 3 p.d.f., może powstać u akcjonariusza obowiązek zapłaty zaliczki na podatek dochodowy. W wyroku II FSK 902/10 wskazano, że ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia "przychód z udziału", określa tylko, co należy rozumieć przez pojęcie przychodu. Skoro przychód z udziału w spółce niebędącej osobą prawną należy traktować jako przychód ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f., to przychodem tym będą otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 p.d.f.), a także przychody, o których mowa w art. 14 ust. 1 i 2 p.d.f., a więc również kwoty należne, choćby faktycznie nie zostały otrzymane. Odwołanie się do definicji przychodu z działalności gospodarczej nie daje jednak nadal odpowiedzi, jakie warunki muszą być spełnione, aby wskazane wyżej przychody mogły być zakwalifikowane jako przychody z udziału. Brak w ustawie podatkowej definicji udziału w spółce niebędącej osobą prawną, a jednocześnie odwołanie się do pojęcia wspólnika, udziału w spółce, uzasadnia odwołanie się w zakresie pojęcia udziału i związanych z tym uprawnień majątkowych wspólnika do przepisów dotyczących spółek niebędących osobami prawnymi. W tym przypadku przedmiot opodatkowania związany jest ze zjawiskami z zakresu prawa cywilnego (handlowego). Skutkiem zawiązania spółki niebędącej osobą prawną i prowadzenia przez nią działalności jest uzyskiwanie przez jej wspólników przychodów z tytułu udziału w spółce, co z kolei rodzi powstanie obowiązku podatkowego po ich stronie.

Otrzymanie dywidendy uzależnione jest od uchwały walnego zgromadzenia, zgody wszystkich komplementariuszy i posiadania statusu akcjonariusza w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku. Dopiero w momencie podjęcia uchwały akcjonariusz uzyska wierzytelność w postaci wypłaty dywidendy. W ciągu roku podatkowego (obrachunkowego) przychody osiągane przez spółkę komandytowo-akcyjną nie stanowią zatem przychodu z udziału akcjonariusza. W jego przypadku przychodem należnym z udziału w spółce z pozarolniczej działalności gospodarczej będzie wyłącznie dywidenda (przyznawana w stosunku odpowiednim do jego wkładu do spółki). Za datę powstania przychodu należnego z działalności gospodarczej uznaje się zaś dzień dokonania zapłaty (art. 14 ust. 1i p.d.f.). Podatnik będący akcjonariuszem tej spółki nie ma zatem w roku podatkowym, w którym wypracowano dywidendę, obowiązku wykazywania przychodów i kosztów ich uzyskania, w tym roku podatkowym bowiem nie osiąga on przychodu należnego z udziału. Nie ma on tym samym obowiązku odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w tym roku podatkowym, za który następnie może być mu wypłacona dywidenda. Nie zachodzą bowiem przesłanki, od których zależy powstanie tego obowiązku.

W wyroku NSA z 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10, zwrócono także uwagę, że przyjęcie za trafny poglądu o konieczności odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez akcjonariusza w trakcie roku podatkowego może być znacznie utrudnione, zwłaszcza w sytuacji częstej zmiany akcjonariatu oraz braku prawnego obowiązku udostępniania akcjonariuszom spółek komandytowo-akcyjnych w trakcie roku podatkowego informacji o wynikach finansowych spółki i jej ksiąg rachunkowych. W ramach tego stanowiska (w wyroku NSA z 19 grudnia 2011 r., II FSK 902/10) zwrócono także uwagę, że art. 24 ust. 1 p.d.f., przewidujący obowiązek prowadzenia ksiąg i powoływany jako argument uzasadniający pogląd o obowiązku uiszczania zaliczek, odnosi się do sposobu ustalania dochodu u podatników, którzy sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości. W tym przypadku księgi te i sprawozdania prowadzi wyżej wymieniona spółka (niebędąca podatnikiem), a nie jej wspólnik (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości - Dz.U. z 2013 r., poz. 330, dalej: "ustawa o rachunkowości"). Ustawodawca odróżnia zresztą sytuacje prowadzenia ksiąg przez podatnika - osobę fizyczną i prowadzenia ich przez spółkę cywilną, jawną osób fizycznych, spółkę partnerską, co wynika z art. 24a ust. 1 p.d.f. Brak jest w związku z tym podstaw, aby wskazywać obowiązek wynikający z art. 24 ust. 1 p.d.f. jako argument potwierdzający możliwość obliczania comiesięcznych zaliczek na podatek dochodowy.

W trzeciej grupie orzeczeń (wyroki NSA z: 5 maja 2011 r., II FSK 2126/09, 10 stycznia 2012 r., II FSK 1326/10) przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z dywidendy przypisano do przychodów z działalności gospodarczej i również uznano, że przepisy Kodeksu spółek handlowych mają wpływ na wykładnię przepisów podatkowych.

W wyroku (...) II FSK 1326/10 stwierdzono, że przepisy art. 347 § 1 w związku z art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h. oraz art. 348 § 2 w związku z art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h. pozwalają na właściwe zrozumienie sensu art. 8 ust. 1 p.d.f. w sposób umożliwiający uwzględnienie statusu akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej jako podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych osiągającego przychód z podziału zysku. Do czasu spełnienia w danym roku obrotowym przesłanek powstania roszczenia o wypłatę z zysku akcjonariusz nie dysponuje prawem podmiotowym, którego treścią byłoby żądanie od spółki świadczenia w postaci konkretnej wypłaty z zysku. Analizując normy prawa podatkowego oraz prawa handlowego, Sąd doszedł do przekonania, że prawo podatkowe nie może nakładać na podatnika obowiązków w oderwaniu od stanów faktycznych, których skutki możliwe są do osiągnięcia jedynie przy poszanowaniu norm prawa handlowego. Zdarzenia naruszające podstawy prawne funkcjonowania omawianej spółki - jeśli chodzi zarówno o osiąganie zysku, który spółka ma prawo przeznaczyć do podziału między wspólników, jak i o wykazanie zysku w sprawozdaniu finansowym czy wyrażenie opinii o sprawozdaniu przez biegłego rewidenta bądź podział zysku za rok obrotowy przez walne zgromadzenie za zgodą wszystkich komplementariuszy w części przypadającej akcjonariuszom - nie będą w rezultacie stanowiły elementów hipotezy norm prawa podatkowego, zakreślających stany faktyczne podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W przeciwnym razie mogłoby dochodzić do sytuacji opodatkowania przychodów (dochodów), które nie byłyby nigdy osiągnięte przez podatnika. Klóciłoby się to z istotą podatku dochodowego sięgającego do dochodu jako źródła podatkowego w sposób ostateczny, a więc definitywny, i wypaczałoby istotę zaliczkowego poboru podatku. Dopóki nie można stwierdzić istnienia podstawy prawnej dokonania podziału zysku spółki na rzecz akcjonariuszy i opartego na niej roszczenia akcjonariusza spółki, dopóty nie będzie można mówić o istnieniu przychodu z zysku podlegającego opodatkowaniu w formie zaliczek na podatek.

W drugim z wymienionych wyroków argumentowano, że w świetle przepisów K.s.h. akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej przysługuje zysk ze spółki tylko wtedy, kiedy komplementariusze podejmą uchwałę o jego podziale. Z tą chwilą (a więc dopiero po spełnieniu określonych w K.s.h. przesłanek) akcjonariusz nabywa wierzytelność o wypłatę należnej mu części zysku (dywidendy). Wierzytelność ta jest skonkretyzowana przedmiotowo i podmiotowo i od momentu powstania przyjmuje postać roszczenia o wypłatę dywidendy (por. I. Komarnicki: Prawo akcjonariusza do udziału w zysku, Warszawa 2007, s. 1 i nast.). Stanowi także przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest bowiem w rozumieniu art. 8 ust. 1 p.d.f. przychodem z udziału w spółce niebędącej osobą prawną. Sposób powstawania przychodu u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej nie pozostaje bez wpływu na zastosowanie wobec niego przepisów dotyczących wpłacania zaliczek na podatek dochodowy na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f. Przepis ten odwołuje się do art. 14 ust. 1 p.d.f., według którego w przypadku przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej nie jest istotny moment otrzymania pieniędzy (wartości pieniężnych). Przychodem są bowiem kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Zasadnicze znaczenie zatem ma ustalenie znaczenia pojęcia "kwota należna". Ustalenie normatywnego znaczenia tego zwrotu w zasadzie determinuje rozumienie przychodu z działalności gospodarczej.

W przepisach podatkowych brak jest definicji pojęcia "kwota należna". Konieczne jest zatem odwołanie się do wykładni językowej. W myśl słownika języka polskiego "należny" to "przysługujący, należący się komuś". Z kolei czasownik "należać się" oznacza "przysługiwać komuś, stanowić dług, powinność, zapłatę". Nie można zatem mówić o powstaniu przychodu, jeśli nie było podstawy prawnej, na mocy której podmiot (u którego ma powstać przychód) może się skutecznie domagać świadczenia od drugiego podmiotu. "Kwoty należne" są to te przychody, które wynikają ze źródła przychodów, jakie stanowi działalność gospodarcza, i które w następstwie prowadzenia tej działalności stają się wymagalną wierzytelnością, choćby faktycznie środków z tego tytułu jeszcze nie uzyskano. Termin "kwota należna" jest w tym ujęciu tożsamy z pojęciem "wymagalne świadczenie (wierzytelność)". Podobnie w orzecznictwie sądowym rozumiany jest analogiczny zwrot normatywny zawarty w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a mianowicie "przychód należny", przez który rozumie się wszelkie przysporzenia majątkowe - aktywa, które przysługują podatnikowi w sensie cywilnoprawnym, niezależnie od tego, czy już zostały zrealizowane na jego rzecz, czy też stanowią wierzytelność. Skoro u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w trakcie roku podatkowego nie powstaje przychód należny, to tym samym niemożliwe jest

zastosowanie art. 44 ust. 1 i 3 p.d.f. Przychód ten powstaje dopiero w momencie powstania roszczenia akcjonariusza o wypłatę dywidendy.

Przywołane wyżej orzeczenia wskazują na istniejącą poważną rozbieżność poglądów zarówno co do źródła przychodu, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i co do skutków tego zaliczenia w postaci określenia momentu uzyskania przychodu i obowiązku zapłaty zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1 p.d.f. Nie można także pominąć kwestii, że w zależności od przyjętego poglądu moment powstania przychodu jest określany bądź identycznie, jak przyjęto w uchwale II FPS 1/11 w odniesieniu do dywidendy wypłacanej akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej będącemu osobą prawną, bądź w dacie wcześniejszej niż wynikająca z powołanej uchwały. Może to prowadzić do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego - akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych wyłącznie z tego powodu, że jeden z nich jest osobą fizyczną, a drugi osobą prawną.

Pozwala to - w ocenie składu orzekającego - na stwierdzenie, że w sprawie powstały poważne wątpliwości prawne, uzasadniające zwrócenie się na podstawie art. 187 § 1 P.p.s.a. do poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia wskazanego w sentencji postanowienia. W danej kwestii pojawiła się ponadto istotna rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. uchwały NSA z: 14 marca 2005 r., FPS 4/04, ONSAiWSA 2005, nr 3, poz. 50; 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58; postanowienie NSA z 25 czerwca 2007 r., I FPS 1/07, ONSAiWSA 2007, nr 5, poz. 115). Wątpliwość wskazana w pytaniu mieści się ponadto w granicach zarzutów skargi i ma ścisły związek ze stanem prawnym sprawy (postanowienie NSA z 16 stycznia 2010 r., I FPS 3/05, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 72).

Przedstawiając zagadnienie prawne poszerzonemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego, skład orzekający (...) zdawał sobie jednocześnie sprawę z tego, że pytanie prawne zostało zadane w sprawie, której przedmiotem jest zgodność z prawem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, i że odpowiedź na to pytanie w istocie rozstrzygnie o zasadności znaczącej większości zarzutów skargi kasacyjnej. Przepisy nie wyłączają jednak wprost zastosowania art. 187 § 1 P.p.s.a. w odniesieniu do spraw dotyczących interpretacji, ponadto praktyka potwierdza dopuszczalność podejmowania uchwał także i w tego typu sprawach (por. uchwały NSA z: 24 maja 2010 r., II FPS 1/10, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 58; 26 kwietnia 2010 r., II FPS 10/09, ONSAiWSA 2010, nr 4, poz. 57; 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10, ONSAiWSA 2011, nr 3, poz. 46).

Prokurator Generalny w piśmie z 14 maja 2013 r. przedstawił stanowisko w sprawie oraz wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą: 1) stosownie do art. 5b ust. 2 p.d.f. przychód (dochód) osoby fizycznej będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej jest przychodem z działalności gospodarczej; 2) w świetle art. 44 ust. 1 p.d.f. podatnik ma obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w trakcie roku podatkowego przez ustalanie co miesiąc przychodów i kosztów ich uzyskania przypadających na niego jako współnika.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

Zagadnieniami prawnymi budzącymi poważne wątpliwości, które wyłoniły się w tej sprawie, jest (po pierwsze) zakwalifikowanie do jednego ze źródeł przychodu, wymienionych w art. 10 ust. 1 p.d.f., przychodu w postaci dywidendy, jaką otrzymuje współnik spółki komandytowo-akcyjnej - akcjonariusz będący osobą fizyczną, określenie daty otrzymania tego przychodu, a w konsekwencji (po drugie) ustalenie w świetle art. 44 ust. 1 p.d.f., w którym momencie powstaje dla takiego podatnika obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek od osób fizycznych. W postanowieniu NSA z 18 grudnia 2012 r., II FSK 754/11 skład orzekający trafnie zwrócił uwagę, że w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych powstały rozbieżności co do przyporządkowania przychodu akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej będącego osobą fizyczną (w tej sferze wskazano na trzy rozbieżne kierunki orzecznictwa, podkreślając, że w orzecznictwie NSA właściwie jednolicie taki przychód zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej), zaliczenie zaś dywidendy do przychodów z działalności gospodarczej spowodowało z kolei powstanie w orzecznictwie NSA co najmniej trzech stanowisk w kwestii określenia momentu uzyskania przychodu, a także istnienia obowiązku wpłacania w trakcie roku przez akcjonariusza zaliczek na podatek dochodowy, obliczonych na podstawie ksiąg rachunkowych spółki (w piśmiennictwie na ten temat por. np. M. Zaremba: Problematyka opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, "Prawo i Podatki" 2012, nr 5, s. 21-26 i cytowana tam literatura oraz orzecznictwo).

Istnienie aż kilku względnie równoważnych hipotez interpretacyjnych powoduje, że należy uznać, iż w konkretnej sprawie wyłoniły się zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości, które uzasadniają ich przedstawienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA na podstawie art. 187 § 1 P.p.s.a. Podkreślenia wymaga, że kwestie te budzą wiele wątpliwości w orzecznictwie na tle przepisów nie tylko p.d.f., lecz także p.d.p. W tym zakresie została podjęta uchwała składu siedmiu sędziów NSA, w której przyjęto, że w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłacanej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 p.d.p. (por. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11).

Regulacje dotyczące opodatkowania podatników - współników spółek osobowych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i podatników podatku dochodowego od osób fizycznych nie są identyczne. Różnica wynika przede wszystkim z faktu, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera katalogu źródeł przychodu, a ponadto brak w niej regulacji odpowiadającej treścią art. 5b ust. 2 p.d.f., w myśl którego jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody współnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (pozarolniczą działalność gospodarczą). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego różnica systemowa regulacji zawartych w obu ustawach o podatkach dochodowych stanowi doniosły kontekst dla udzielenia odpowiedzi na pytanie sądowe sformułowane w postanowieniu NSA z 18 grudnia 2012 r. (II FSK 754/11), wskazuje bowiem na konieczność przeanalizowania rozpatrywanego zagadnienia prawnego przez pryzmat standardów konstytucyjnych, a przede wszystkim zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

O poważnych wątpliwościach prawnych można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie narażać na znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych.

Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 P.p.s.a., będzie również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. R. Hauser, A. Kabat: Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach, "Państwo i Prawo" 2004, z. 2, s. 22) - jak w przypadku rozstrzyganego zagadnienia prawnego.

W zakresie pierwszego pytania sformułowanego w postanowieniu NSA z 18 grudnia 2012 r. (II FSK 754/11) należy zauważyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych przychód w postaci dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej będącego osobą fizyczną przyporządkowywano do trzech różnych źródeł:

1) przychody z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 p.d.f.). Pogląd ten oparty jest na wykładni art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f., w myśl której przepisy te wymieniają dwa odrębne typy przychodów, tj. "dywidendy" i "inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych". Budowa zdania wskazuje, że dookreślenie "z tytułu udziału w zyskach osób prawnych" odnosi się wyłącznie do "innych przychodów", a nie do dywidend. Ustawodawca, wyliczając na wstępie zdania "dywidendy", dodał też "inne przychody", gdyż ta druga kategoria przez jednoczesne użycie dodatkowego określenia "z tytułu udziału w zyskach osób prawnych" w części pokrywała się znaczeniowo z "dywidendami" (dywidendy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych), w części zaś wykraczała poza ten zakres (dywidendy ze spółek komandytowo-akcyjnych). Odrębność uprawnień i obowiązków akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej od obowiązków i uprawnień innych wspólników spółek osobowych, zauważona także w prawie podatkowym przez wyłączenie tego wspólnika z grona osób trzecich (art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej), przesądza o tym, że jego przychodów z udziału w tej spółce, także w świetle art. 5b ust. 2 p.d.f., nie można traktować jako przychodów z działalności gospodarczej;

2) inne źródła przychodu, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 p.d.f. Pogląd ten jest oparty na wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej po normy prawne zawarte w przepisach Kodeksu spółek handlowych. Ze względu na to, że Kodeks ten różnicuje uprawnienia komplementariusza i akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, nie jest możliwe opodatkowanie ich na tych samych zasadach i uznanie - stosownie do art. 5b ust. 2 p.d.f. - że wypłacona im dywidenda stanowi przychód z działalności gospodarczej. Mogłoby to prowadzić do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu - na etapie wpłacania zaliczek przez aktualnego wówczas akcjonariusza spółki, a następnie na etapie wypłaty dywidendy u akcjonariusza posiadającego ten status w dacie podejmowania uchwały o podziale zysku między akcjonariuszy. Przepisy Kodeksu spółek handlowych wyłączają zastosowanie art. 5b ust. 2 p.d.f. w stosunku do wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej będącego akcjonariuszem;

3) przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f.). Przyjmując to stanowisko, sądy wskazują, że skoro podatnikiem podatku nie jest spółka, lecz wspólnik, to zastosowanie ma art. 8 ust. 1 p.d.f., w myśl którego przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. Przychody wspólnika z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, prowadzącej działalność gospodarczą, określone na podstawie art. 8 ust. 1, ustawodawca nakazuje uznać za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f. Do przychodów z udziału w spółce osiągniętych przez wspólnika należy bowiem stosować przepisy odnoszące się do przychodów z działalności gospodarczej. Zasada ta, mimo odrębności pozycji prawnej w spółce akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w stosunku do pozycji pozostałych wspólników spółek osobowych, ma zastosowanie także do akcjonariusza jako wspólnika spółki osobowej.

Przystępując do rozstrzygnięcia pierwszego ze sformułowanych pytań sądowych, trzeba ocenić, które z powyższych stanowisk należy uznać za prawidłowe, ewentualnie stwierdzić, że żadne z nich nie jest prawidłowe, i wskazać jeszcze inną odpowiedź.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia źródła przychodów i wymaga, dla właściwego określenia wysokości dochodu, przypisania przychodu do jednego z nich. Zgodnie z art. 9 ust. 2 p.d.f. dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka przychodów z danego źródła nad kosztami ich uzyskania. Gdy podatnik osiąga dochód z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 29-30c, art. 30e oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów.

Uwzględniając powyższe, należy zauważyć, że pierwsze z przedstawionych stanowisk, klasyfikujące przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej jako przychody z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 p.d.f.), jest odosobnione. W orzecznictwie wskazuje się, że m.in. w powoływanym wyroku WSA w Krakowie z 20 grudnia 2007 r., I SA/Kr 1181/07 wykładni art. 17 ust. 1 pkt 4 p.d.f. dokonano z pominięciem części przepisu. Tymczasem treść przepisu po przecinku: "których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce mającej osobowość prawną albo w spółdzielni" nie pozostawia wątpliwości, że przepis ten ma zastosowanie tylko do dywidend, których podstawą uzyskania są akcje w spółce mającej osobowość prawną (tak w wyroku NSA z 15 lipca 2010 r., II FSK 2/10). W tym miejscu rozważań można już stwierdzić nieprawidłowość analizowanego stanowiska, które oparto na selektywnej, a tym samym niepełnej, wykładni językowej (gramatycznej) art. 17 ust. 1 pkt 4 p.d.f. Ponieważ ten przepis - pkt 4 ust. 1 art. 17 p.d.f. - stanowi całość gramatyczną (zdanie złożone), nie można interpretować go w sposób pomijający jakiekolwiek jego fragmenty, co wynika z zakazu wykładni per non est. W myśl tej dyrektywy wykładni prawa nie wolno interpretować przepisów prawa tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne lub pozbawione znaczenia (por. L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 122 i nast.).

Rozważając trafność drugiego i trzeciego z powyżej przedstawionych stanowisk, w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego dochody uzyskiwane przez wspólnika w spółce, w tym w spółce komandytowo-akcyjnej, należy kwalifikować do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f.), na co wskazuje treść przepisów art. 5b ust. 2, art. 8 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 3, a także art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. Podstawowe znaczenie dla wykładni powołanych przepisów ma art. 5b ust. 2 p.d.f., wprowadzony do ustawy z dniem 1 stycznia 2007 r. (a więc po wejściu w życie Kodeksu spółek handlowych); stanowi on, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f. Przepis art. 5b ust. 2 p.d.f. wprowadza zasadę, zgodnie z którą przychody wspólnika będącego osobą fizyczną z udziału w każdej spółce nieposiadającej osobowości prawnej, bez względu na jej rodzaj (a więc także komandytowo-akcyjnej), są przychodami z

pozarolniczej działalności gospodarczej. Przy tym przez pojęcie wspólnika ustawodawca rozumie wszystkich udziałowców każdej spółki osobowej, w tym komplementariusza i akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Zasada ta w żadnym przepisie p.d.f. nie jest ograniczana ani modyfikowana. W pytaniu sądowym, jak również w orzecznictwie i literaturze, trafnie wskazuje się, że przepis art. 5b ust. 2 p.d.f. stwarza fikcję prawną uzyskiwania przez wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f., jeśli spółka ta prowadzi działalność gospodarczą. Zwraca się przy tym uwagę "na zabsolutyzowany charakter prawnopodatkowej kwalifikacji określonego w tym przepisie stanu faktycznego (niemożność obalenia przeciwdowodem), jak i przywiązanie do potencjalnie zróżnicowanych stanów faktycznych (działalność spółki, działalność wspólnika) takiego samego skutku prawnego" (por. wyrok NSA z 23 października 2012 r., II FSK 382/11; także A. Hanusz, P. Czerski: Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym a domniemanie i fikcje prawne, "Przegląd Sądowy" 2002, nr 1, s. 93).

Powyższe językowe odczytanie art. 5b ust. 2 p.d.f. doznaje wsparcia w wykładni systemowej wewnętrznej, a także systemowej zewnętrznej omawianej ustawy. Zgodnie z art. 8 ust. 1 p.d.f. przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa udziału w zyskach oraz, z zastrzeżeniem niemającym znaczenia w sprawie, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. Zasady wyrażone w art. 8 ust. 1 p.d.f. stosuje się odpowiednio do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów i strat (art. 8 ust. 2 p.d.f.). Powyższa regulacja pozostaje w bezpośrednim związku z regulacją zawartą w art. 147 § 1 K.s.h., który stanowi, że komplementariusz oraz akcjonariusz uczestniczą w zysku spółki proporcjonalnie do ich wkładów wniesionych do spółki, chyba że statut stanowi inaczej. Podobną regulację zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 5 ust. 1, co świadczy o systemowym uregulowaniu kwestii opodatkowania wspólników spółek nieposiadających osobowości prawnej (pogląd ten podkreślano już w orzecznictwie NSA, zwłaszcza w wyrokach z 19 września 2012 r., II FSK 1402/12 i II FSK 1403/12).

Potwierdzeniem na gruncie wykładni systemowej wewnętrznej, że dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powinien być opodatkowany na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f., jest uregulowanie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 4 p.d.f. odczytywane w sposób prawidłowy, czyli bez pominięcia jakiegokolwiek fragmentu tego przepisu. Zgodnie z nim za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się m.in. dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce mającej osobowość prawną lub spółdzielni. Natomiast w myśl art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. od uzyskanych dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a. Dywidendy wypłacane przez spółkę komandytowo-akcyjną nie są jednak dywidendami, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f., te bowiem odnoszą się wyłącznie do osób prawnych. Ponieważ spółka komandytowo-akcyjna nie jest osobą prawną, a contrario akcjonariusze będący osobami fizycznymi nie mogą uzyskiwać z niej dochodu w postaci dywidend, o jakich mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. Cecha osobowa spółki komandytowo-akcyjnej przesądza więc o niemożności zaklasyfikowania przychodów akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej do źródła "kapitały pieniężne i prawa majątkowe", o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 p.d.f., gdyż z brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 p.d.f. wynika, że dotyczą one przychodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, a nie spółek osobowych pozbawionych osobowości prawnej.

Reasumując, należy stwierdzić na podstawie art. 5b ust. 2 i art. 8 ust. 1 p.d.f., że w podatku dochodowym od osób fizycznych przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powinien być opodatkowany tak samo jak przychód komplementariusza takiej spółki, czyli jako przychód uzyskany z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f. Konkluzja ta jest oparta na wykładni językowej art. 5b ust. 2 p.d.f., która doznaje potwierdzenia na gruncie wykładni systemowej wewnętrznej. Ponadto, przyjęte stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA i stanowisku Ministra Finansów, co stanowi argument subsydiarny na rzecz powyższej konkluzji (por. m.in. wyroki NSA z: 7 października 2010 r., II FSK 961/09; 15 lipca 2010 r., II FSK 2/10 i II FSK 3/10; 19 listopada 2010 r., II FSK 1297/09; 30 marca 2011 r., II FSK 1925/09; 19 grudnia 2011 r., II FSK 901/10 i II FSK 902/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10; 19 września 2012 r., II FSK 1402/12 i II FSK 1403/12; por. także wywody zawarte w interpretacji ogólnej nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 Ministra Finansów z dnia 11 maja 2012 r. w sprawie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej, Dz.Urz. MF z 2012 r., poz. 24).

Dalsze rozważania dotyczą drugiej kwestii przedstawionej składowi siedmiu sędziów NSA, tj. momentu powstania przychodu akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, czyli powstania obowiązku podatkowego z tytułu wypłaty dywidendy (w rozumieniu przepisów Kodeksu spółek handlowych), oraz zasad ustalania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Odwołanie się do przepisów Kodeksu spółek handlowych regulujących prawa wspólnika nie powoduje modyfikacji przepisów dotyczących obowiązku podatkowego uregulowanych w ustawie podatkowej, lecz jedynie umożliwia prawidłową wykładnię pojęć użytych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jednocześnie w niej niezdefiniowanych (potrzeba sięgnięcia do uregulowań pozycji wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej w Kodeksie spółek handlowych została podkreślona w wielu wyrokach NSA; por. np. wyroki z: 19 grudnia 2011 r., II FSK 901/10 i II FSK 902/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10; 19 września 2012 r., II FSK 1402/12 i II FSK 1403/12). Warto zauważyć, że właśnie pogłębiona analiza przepisów Kodeksu spółek handlowych stanowiła trzon uzasadnienia i podstawową przesłankę stawianych tez, które wpłynęły na treść powołanej uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, dotyczącej opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej będącego osobą prawną (akcentuje to również w głosie do tej uchwały A. Gomułowicz, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2012, nr 11, s. 736; por. także H. Filipczyk: Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 października 2012 r., II FSK 382/11, "Monitor Podatkowy" 2013, nr 2, s. 48).

Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym - jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa należącej do systemu prawa polskiego. Przy wykładni danego przepisu prawa należy brać pod uwagę również jego relacje w stosunku do innych przepisów danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz do przepisów zawartych w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako argumentum a rubrica,

gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z: 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11; 19 listopada 2012 r., II FPS 1/12). Prawidłowa wykładnia przepisów p.d.f., prowadząca do odpowiedzi na rozpatrywane pytanie sądowe, nie może ograniczać kontekstu systemowego analizowanych przepisów tylko do wewnętrznej systematyki ustawy podatkowej i gałęzi prawa podatkowego. Wprawdzie prawo prywatne (cywilne i handlowe) i prawo podatkowe stanowią dwie odrębne gałęzie prawa normujące odmienne stosunki prawne, jednak obie te gałęzie stanowią część systemu prawa, który z założenia powinien być spójny i zupełny oraz stanowić uporządkowany zbiór norm prawnych. Pomiędzy normami prawnymi w systemie prawa zachodzą związki treściowe takiego typu, że istnieją logiczne powiązania pomiędzy normami, tzn. treść jednej normy co do zasady pozostaje w zgodzie z treścią innej normy, a ponadto pojęcia stosowane przez ustawodawcę w przepisach zawierających elementy norm prawnych odznaczają się względną jednolitością terminologiczną (por. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek: Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2011, s. 131). Uwzględniając ogólną zasadę spójności systemu prawa, należy zauważyć, że powstanie obowiązku podatkowego jest niejednokrotnie związane z dokonaniem czynności prawnej regulowanej przepisami prawa prywatnego, tzn. czynność cywilnoprawna jest elementem podatkowego stanu faktycznego. Odwołując się do pojęcia autonomii prawa podatkowego, nie można pomijać tych systemowych powiązań (por. M. Zirk-Sadowski: Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2004, nr 2, s. 113; R. Mastalski: Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12; A. Gomułowicz /w:/ A. Gomułowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 136 i 162). Autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis między zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe należy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie w stosunku do prawa prywatnego (por. R. Mastalski, op. cit., s. 12), nie można więc uznać za bezwzględnie trafny pogląd, że przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa nie mogą modyfikować norm prawa podatkowego (tak przyjęto np. w wyroku NSA z 23 października 2012 r., II FSK 382/11, co spotkało się z krytyką doktryny - por. H. Filipczyk, op.cit., s. 46 i nast.). Przepisy innych ustaw niż ustawa podatkowa stanowią bowiem kontekst systemowy dla wykładni przepisów ustaw podatkowych, który należy uwzględnić w drodze wykładni systemowej zewnętrznej.

Powyższy pogląd czyni zasadnym rozważanie analizowanego zagadnienia prawnego w kontekście przepisów Kodeksu spółek handlowych. W myśl art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h. w zakresie stosunku prawnego akcjonariuszy w spółce komandytowo-akcyjnej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące spółki akcyjnej. Konsekwencją tej regulacji jest to, że na podstawie art. 347 § 1 w związku z art. 126 § 1 pkt 2 K.s.h. prawo do udziału w zysku akcjonariusza spółki powstaje dopiero z chwilą wykazania tego zysku w sprawozdaniu finansowym spółki, zbadanym przez biegłego rewidenta, i jego przeznaczenia przez zgromadzenie wspólników w drodze uchwały do wypłaty akcjonariuszom. Prawo do dywidendy na mocy przepisów Kodeksu spółek handlowych powstaje tylko wówczas, gdy odpowiednia część zysku została przeznaczona do podziału przez walne zgromadzenie. Wcześniej akcjonariusz nie ma skutecznego roszczenia o jego wypłatę. Jednocześnie - zgodnie z art. 146 § 2 pkt 2 K.s.h. - uchwała o podziale zysku spółki pomiędzy jej akcjonariuszy wymaga zgody wszystkich jej komplementariuszy. Z kolei przepis art. 348 § 2 K.s.h. stanowi, że podmiotami uprawnionymi do dywidendy za dany rok obrotowy są akcjonariusze, którym przysługiwały akcje w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku.

W świetle przepisów Kodeksu spółek handlowych należy przyjąć, że akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej przysługuje zysk ze spółki tylko wtedy, gdy komplementariusze podejmą uchwałę o jego podziale. Z tą chwilą, a więc dopiero po spełnieniu określonych w Kodeksie spółek handlowych przesłanek, akcjonariusz nabywa wierzytelność-rozszczenie o wypłatę należnej mu części zysku (dywidendy). Wierzytelność ta jest skonkretyzowana przedmiotowo oraz podmiotowo i od momentu powstania przyjmuje postać roszczenia o wypłatę dywidendy. Stanowi także przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jest bowiem przychodem z udziału w spółce niebędącej osobą prawną w rozumieniu art. 8 ust. 1 p.d.f. (por. podobnie w wyroku NSA z 30 marca 2011 r., II FSK 1925/09).

Jednocześnie należy wskazać, że prawo do udziału w zysku jest podstawowym prawem majątkowym przysługującym akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, jednakże prawo to należy odróżnić od wierzytelności i opartego na nim roszczenia akcjonariusza wobec spółki o wypłatę przypadającej mu części zysku przeznaczonego do podziału. Wierzytelność, której przedmiotem jest wypłata należnej części zysku, akcjonariusz nabywa bowiem po zaistnieniu wymienionych wyżej przesłanek, określonych przez powołane przepisy Kodeksu spółek handlowych. Dopiero wówczas wierzytelność ta może być skonkretyzowana pod względem przedmiotowym i podmiotowym. Natomiast do czasu spełnienia w danym roku obrotowym przesłanek powstania roszczenia o wypłatę akcjonariusz nie posiada uprawnienia do żądania od spółki świadczenia w postaci wypłaty z zysku. Nie otrzyma on w tym momencie wypłaty z zysku, a więc z tego tytułu nie będzie mógł osiągnąć przychodu do opodatkowania. Akcjonariusz będzie miał jedynie podstawy ku temu, by oczekiwać wypłaty z zysku (trafnie wywiedziono to w powołanej uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/12).

Sposób powstawania przychodu u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej nie pozostaje bez wpływu na zastosowanie wobec niego przepisów dotyczących wpłacania zaliczek na podatek dochodowy na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f. jako konsekwencji uznania, że uzyskuje on przychody, których źródłem jest pozarolniczą działalność gospodarczą. Zgodnie z tym przepisem podatnicy osiągający dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 p.d.f., są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy według zasad określonych w ust. 3, z zastrzeżeniem art. 44 ust. 3f-3h p.d.f. Zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 p.d.f. podatnik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą ma obowiązek uiszczania co miesiąc zaliczek na podatek dochodowy, począwszy od miesiąca, w którym dochód ten przekroczył kwotę powodującą obowiązek zapłacenia podatku. Przepis art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f. odwołuje się do art. 14 p.d.f., który w ust. 1 zdanie pierwsze za przychód z działalności, o jakiej mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

"Kwoty należne", o których mowa w art. 14 p.d.f., są to te przychody, które wynikają ze źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, i które w następstwie prowadzenia tej działalności stają się wymagalną wierzytelnością, choćby faktycznie środków z tego tytułu jeszcze nie uzyskano. Termin "kwota należna" jest w tym ujęciu tożsamy z pojęciem "wymagalne świadczenie (wierzytelność)" (por. wyrok NSA z 20 września 2007 r., II FSK 1028/06). Podobnie należy rozumieć analogiczny zwrot normatywny zawarty w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a mianowicie "przychód należny", przez który rozumie się wszelkie przysporzenia majątkowe - aktywa, które przysługują podatnikowi w sensie cywilnoprawnym, niezależnie od tego, czy już zostały zrealizowane na jego rzecz, czy też stanowią wierzytelność.



Ustawodawca zarówno w art. 12 ust. 3 p.d.p., w nim bowiem ten zwrot normatywny jest zawarty, jak i w art. 14 ust. 1 p.d.f. wyraźnie powiązał moment powstania obowiązku podatkowego z chwilą wymagalności świadczenia, co w zakresie przychodów z działalności gospodarczej jest cechą charakterystyczną podatków dochodowych (por. P. Ostojski: Przychodami należnymi są przychody wymagalne w rozumieniu prawa cywilnego. Komentarz do wyroku WSA w Poznaniu z 29 czerwca 2010 r., I SA/Po 264/10, "Jurysdykcja Podatkowa" 2011, nr 1, s. 73).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych konkretyzuje w art. 14 (w ust. 1 zawiera obowiązek uiszczania zaliczek) moment powstania przychodu w zależności od tytułu prawnego, z jakiego jest osiągany. Przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej powstaje w dacie określonej w odpowiednim ustępie art. 14 p.d.f., czyli od ust. 1c do ust. 1i. W myśl art. 14 ust. 1i p.d.f. w przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej, do którego nie stosuje się ust. 1c, 1e i 1h, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty. Przepis ten znajdzie zastosowanie w przypadku wypłaty dywidendy akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej będącemu osobą fizyczną. Wypłata dywidendy nie może być zaklasyfikowana ani jako wydanie rzeczy, zbycie prawa majątkowego lub wykonanie usługi (art. 14 ust. 1c i 1e), ani jako dostawa "energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego" (art. 14 ust. 1h). Z brzmienia art. 14 ust. 1i wynika, że ustawodawca przewidział regulację w nim zawartą dla wszystkich przypadków, których nie można objąć normami prawnymi zawartymi w art. 14 ust. 1c, 1e i 1h. Jednym z takich przypadków jest wypłata dywidendy akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej będącemu osobą fizyczną (również wypłaty zaliczek na poczet spodziewanej dywidendy, co jest możliwe przy odpowiednim stosowaniu do spółki komandytowo-akcyjnej art. 349 § 1 K.s.h.). Wykładnia językowa art. 14 ust. 1i p.d.f. i systemowa całego art. 14 tej ustawy prowadzi więc do wniosku, że należy utożsamiać "zapłatę", o której literalnie stanowi ten przepis w ustępie 1i, z "wypłatą" dywidendy w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych. Dywidenda bowiem jest niewątpliwie w sensie ekonomicznym przysporzeniem majątkowym dla akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, a więc jej wypłata może być na gruncie języka potocznego traktowana jako "zapłata", która zawsze prowadzi do wzbogacenia danej osoby. Tym samym powyższa wykładnia art. 14 ust. 1i p.d.f. mieści się w granicach językowych wyrażenia "zapłata" i spełnia jednocześnie wymaganie dyrektywy wykładni systemowej takiego interpretowania przepisów prawa, aby nie prowadzić do luk prawnych. Moment powstania przychodu w przypadku dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej jest bowiem możliwy do wyznaczenia na podstawie normy zawartej w art. 14 ust. 1i p.d.f.

W konsekwencji powyższego, skoro przychodem należnym z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej w przypadku akcjonariusza będącego osobą fizyczną będzie dywidenda (przynawana w stosunku odpowiednim do jego wkładu do spółki), to będzie ona stanowić przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, ale należy dopiero w momencie jej faktycznego otrzymania. W świetle bowiem art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f. osoba fizyczna będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy. Przyjęte stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA (por. m.in. wyroki z: 19 grudnia 2011 r., II FSK 901/10 i II FSK 902/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10; por. również H. Filipczyk, op.cit., s. 47). Ponieważ, zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 1 p.d.f., obowiązek wpłacania zaliczki powstaje dopiero z miesiącem, w którym dochód podatnika przekroczył kwotę powodującą obowiązek zapłacenia podatku, to w sytuacji gdy akcjonariusz będący osobą fizyczną nie uzyska przychodu (dochodu) w ciągu roku podatkowego w postaci dywidendy z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej, obowiązek zaliczki nigdy nie powstanie. Natomiast uzyskanie przychodu rodzi obowiązek wpłacenia zaliczki za ten miesiąc, w którym dochód powstał, i wykazania tego dochodu w zeznaniu rocznym.

Skoro treść art. 14 ust. 1i p.d.f. podaje argumenty, żeby stwierdzić, że przychód należny akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (osoby fizycznej) powstaje dopiero z dniem otrzymania dywidendy przez akcjonariusza, to nie można jednocześnie w sposób uprawniony twierdzić, iż przychód ten powstaje z dniem powstania wierzytelności akcjonariusza co do wypłaty dywidendy. Byłaby to bowiem interpretacja nieuwzględniająca brzmienia art. 14 ust. 1i p.d.f. Konkluzję tę wspiera ponadto wykładnia funkcjonalna, gdyż pogląd przeciwny, w myśl którego akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej byłby zobowiązany do uiszczania zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f., prowadziłby do znacznych trudności praktycznych. Odnosi się to przede wszystkim do sytuacji, w której akcje spółki komandytowo-akcyjnej byłyby przedmiotem publicznego obrotu i w składzie akcjonariatu - traktującego objęcie/nabycie tych akcji jako inwestycję ściśle kapitałową - zachodziłyby częste zmiany. W przypadku takiej spółki zmiana właściciela akcji mogłaby następować nawet kilka razy w ciągu jednego dnia, a więc określenie przychodów i kosztów poszczególnych akcjonariuszy byłoby dość utrudnione. Ponadto przeprowadzenie przez akcjonariuszy (niebędących komplementariuszami) trafnych obliczeń przypadających na nich przychodów i kosztów utrudniałaby okoliczność, że ani ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani Kodeks spółek handlowych nie zawierają regulacji gwarantujących akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej dostęp w trakcie roku obrotowego do informacji o wynikach finansowych spółki, w tym jej ksiąg rachunkowych (tak NSA w wyrokach z: 19 grudnia 2011 r., II FSK 901/10 i II FSK 902/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1070/10. Zauważa się to również w piśmiennictwie - por. M. Zaremba, op.cit., s. 25). Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe i sprawozdania prowadzi spółka komandytowo-akcyjna (niebędąca podatnikiem), a nie jej wspólnik.

Pogląd, że akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej jest zobowiązany do uiszczania zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 p.d.f., jest nie tylko sprzeczny z zasadą wykładni *per non est*, gdyż ignoruje przepis art. 14 ust. 1i p.d.f., ale także nieracjonalny z perspektywy powyższych kwestii praktycznych. Ponadto nie można uznać za zasadne nałożenia na podatnika obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w sytuacji, kiedy nie jest wcale pewne, że on ów przychód otrzyma (dywidenda), lub też w sytuacji, kiedy akcjonariusz spółki notowanej na giełdzie już dawno akcji się wyzbył, a posiadał je choćby przez jeden dzień lub kilka godzin. Praktyka dynamicznego obrotu gospodarczego stanowi kontekst funkcjonalny, który należy uwzględnić, tym bardziej że przyjęcie krytykowanego poglądu prowadziłoby od strony praktycznej do nieracjonalnej wykładni przepisów p.d.f., co jest zakazane jako wykładnia *ad absurdum* (por. L. Morawski, op.cit., s. 170).

Reasumując, należy zwrócić uwagę na charakter prawny spółki komandytowo-akcyjnej wynikający z przepisów Kodeksu spółek handlowych. Akcjonariusz w spółce komandytowo-akcyjnej ma status kapitałowy, tzn. jest inwestorem pasywnym, uczestniczącym w działalności spółki przez wniesienie kapitału, a nie zaangażowanie osobiste, co przejawia się w wyłączeniu możliwości prowadzenia przez akcjonariusza spraw spółki oraz nieponoszeniu odpowiedzialności osobistej za zobowiązania spółki (por. A. Szumański: Kodeks spółek handlowych, t. 1, komentarz do art. 1-50, Warszawa 2005, s. 807). Dlatego z

gospodarczego punktu widzenia partycypowanie akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej jest działalnością inwestycyjną, a nie operacyjną, a jego przychód z tytułu udziału w spółce jest związany z wypłatą dywidendy, a nie z bieżącą działalnością spółki. Tym samym, przyjęcie interpretacji przepisów p.d.f., w myśl której akcjonariusz byłby zobowiązany do uiszczania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy, prowadziłoby do znacznych trudności praktycznych, gdyż taka wykładnia stałaby w sprzeczności z charakterystyką prawną spółki komandytowo-akcyjnej, wynikającą z przepisów Kodeksu spółek handlowych.

Zestawienie drugiej tezy niniejszej uchwały z powołaną uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, powoduje, że sytuacja prawna akcjonariuszy będących osobami prawnymi i osobami fizycznymi w spółkach komandytowo-akcyjnych nie różni się, zwłaszcza w kontekście braku konieczności ponoszenia ciężaru ekonomicznego zaliczek w ciągu roku podatkowego, ponieważ w obu przypadkach przyjęto, iż datą uiszczenia zaliczki jest dzień otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku. Pozostaje to w zgodzie z zasadą równości wobec prawa, o której mowa w art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Tym samym, przedstawiona wyżej wykładnia przepisów p.d.f. spełnia warunek dyrektywy wykładni systemowej interpretowania ustawy w zgodzie z Konstytucją.

W piśmiennictwie akcentuje się, że zasada powszechności i równości opodatkowania należy do podstawowych kanonów doktryny podatkowej, albowiem w sumie świadczy o sprawiedliwości systemu podatkowego (por. A. Gomułowicz: Wybrane zagadnienia prawodawstwa podatkowego, "Przegląd Legislacyjny" 1999, nr 1, s. 11). Uwzględniając więc ponadto zasadę sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP, skład siedmiu sędziów NSA jest w obowiązku przyjąć taką wykładnię przepisów p.d.f., która - po pierwsze - jest ugruntowana w wykładni systemowej w ten sposób, że uwzględnia zasadę równości wobec prawa, a tym samym nie różnicuje sytuacji akcjonariusza - osoby fizycznej i akcjonariusza - osoby prawnej spółki komandytowo-akcyjnej, a po drugie - spełnia wymagania równomiernego, czy wręcz identycznego rozłożenia obowiązków podatkowych na dwie wyżej wskazane grupy podmiotów. W obu bowiem przypadkach jako moment powstania przychodu z dywidendy został wskazany dzień wypłaty dywidendy.

Uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (jak w rozpatrywanym przypadku oraz w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11) wiążą wprawdzie tylko w zakresie wyznaczonym postanowieniem składu orzekającego w przedmiocie przedstawienia zagadnienia prawnego składowi siedmiu sędziów NSA oraz stanowiskiem zawartym w ich sentencji, jednakże w zakresie swego przedmiotu stanowią precedensy de iure, których przełamanie jest dopuszczalne tylko przy zastosowaniu trybu określonego w art. 269 § 1 P.p.s.a. Adresowany do interpretatora nakaz uwzględniania rozstrzygnięć NSA zapadłych w formie uchwał jest tym bardziej aktualny w danej sprawie ze względu na taki sam charakter problemów prawnych rozstrzyganych niniejszą uchwałą i uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11.

Niezależnie od powyższego, należy podkreślić, że w rozstrzyganym zakresie (również z uwagi na rosnącą liczbę spółek komandytowo-akcyjnych) można zauważyć pilną potrzebę przeprowadzenia zmian ustawodawczych, w tym zwłaszcza co do nadania spółce komandytowo-akcyjnej osobowości prawnej (por. na ten temat również wnioski de lege ferenda - M. Zaremba, op. cit., s. 25-26). Rozwiązanie polegające na nadaniu polskiej spółce komandytowo-akcyjnej charakteru osobowego odbiega od rozwiązań przyjętych w większości krajów europejskich (por. M. Zaremba, op.cit., przypis 5 na s. 21), co doprowadziło do powstania rozstrzyganego zagadnienia prawnego (wątpliwości interpretacyjnych). Wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 z dnia 11 maja 2012 r. nie może być oceniona jako adekwatne narzędzie usunięcia mankamentów przepisów prawa, które doprowadziły do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jedynym skutecznym i właściwym na tle standardów demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) narzędziem usuwania wadliwości konstrukcyjnej przepisów prawa jest ich zmiana, toteż należy z nadzieją podejść do zapowiedzi wystąpienia ze stosowną inicjatywą ustawodawczą. Jej skutkiem ma być nowelizacja prawa, polegająca na potraktowaniu spółki komandytowo-akcyjnej na gruncie prawa podatkowego jako osoby prawnej (na takie zapowiedzi zwrócono uwagę /w:/ J. Wyciślik: Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych, Warszawa 2013, s. 128).

Ponadto, powołana interpretacja ogólna Ministra Finansów w kwestii momentu powstania u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej przychodu w postaci dywidendy jest niezgodna z tezami i argumentacją niniejszej uchwały. Tym samym, jej rola - choćby "ułomnego" (niecałkowicie adekwatnego) remedium na wątpliwości interpretacyjne przepisów p.d.f. w zakresie analizowanego zagadnienia prawnego - jest definitywnie zakończona. Funkcję stabilizacyjną praktyki stosowania prawa przejmie niniejsza uchwała, lecz nie może być ona postrzegana jako wystarczający środek naprawczy ewidentnie wadliwie zredagowanego prawa. Prowadziłoby to do zaburzenia roli organów władzy państwowej. Naczelny Sąd Administracyjny nie jest odpowiedzialny za kształt przepisów prawa, lecz za ich stosowanie, dlatego jedynym podmiotem odpowiedzialnym za wadliwe konstrukcje przepisów prawa jest ustawodawca i to w jego mocy jest podjęcie działań naprawczych w postaci stosownej nowelizacji p.d.f. i (w razie konieczności) innych ustaw.

W podsumowaniu powyższych rozważań należy na zadane pytania sądowe udzielić odpowiedzi następującej treści:

1) Przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej.

2) W świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy.

Uwzględniając powyżej zaprezentowaną wykładnię językową, systemową wewnętrzną i zewnętrzną oraz funkcjonalną, w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a. podjął uchwałę o treści jak w sentencji.

**2013-05-16 • TSUE • C-169/12 • VAT: art. 19 • TNT Express Worldwide**



**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 16 maja 2013 r.**

**C-169/12**

W sprawie C-169/12 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 4 stycznia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 kwietnia 2012 r., w postępowaniu:

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Berger, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. przez Z. Modzelewskiego i M. Militz, doradców podatkowych,

- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara i B. Majczyń, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Hottiaux i C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 66 lit. a)-c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.U. L 14, s. 7, zwanej dalej 'dyrektywą VAT').

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (zwaną dalej 'spółką TNT') a Ministrem Finansów w przedmiocie określenia momentu, z którym podatek od wartości dodanej (zwany dalej 'podatkiem VAT') staje się wymagalny.

**Ramy prawne**

Uregulowania Unii

3

Zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT:

'Pojęcia »zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego« i »wymagalności VAT« powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie we wszystkich państwach członkowskich.'

4

Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy:

'Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.'

5

Zgodnie z art. 64 omawianej dyrektywy:

'1. W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą.'

2. [...]

Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym, dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok.'

6

Artykuł 65 dyrektywy VAT stanowi:

'W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.'

7

Artykuł 66 dyrektywy VAT stanowi:

'W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

[...].'

8

Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

'Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.'

9

Na mocy dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. L 189, s. 1) w dyrektywie 2006/112 wprowadzono nowy art. 167a z terminem transpozycji przez państwa członkowskie do dnia 31 grudnia 2012 r. Jest on sformułowany następująco:

'Państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy.

Państwa członkowskie stosujące system fakultatywny, o którym mowa w akapicie pierwszym, ustalają dla podatników korzystających z tego systemu na ich terytorium próg na podstawie rocznego obrotu podatnika, obliczony zgodnie z art. 288. Proóg ten nie może przekroczyć 500 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą podnieść ten próg do 2 000 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej po zasięgnięciu opinii Komitetu ds. VAT. Wymóg zasięgnięcia opinii Komitetu ds. VAT nie dotyczy jednak państw członkowskich, które w dniu 31 grudnia 2012 r. stosowały próg przekraczający 500 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej.

Państwa członkowskie przekazują Komitetowi ds. VAT informacje na temat krajowych środków ustawodawczych przyjętych na mocy akapitu pierwszego.'

Uregulowania prawa polskiego

10

Zgodnie z art. 19 ust. 1, ust. 4 i ust. 13 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT'):

'1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

[...]

4. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

[...]

13. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

[...]

2) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług:

a) transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami,

b) spedycyjnych i przeładunkowych,

c) w portach morskich i handlowych,

d) budowlanych lub budowlano-montażowych.'

11

W ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej TNT, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, z siedzibą w Warszawie (Polska), świadczy usługi pocztowe, transportowe i spedycyjne.

12

Spółka TNT wystawia faktury VAT swoim klientom raz w tygodniu. W wypadku niektórych klientów, odbiorców licznych świadczeń, faktury wystawiane są z uzgodnioną częstotliwością. Faktury obejmują wszystkie usługi wykonane dla określonego klienta w konkretnym okresie rozliczeniowym. Termin płatności należności stwierdzonych fakturą jest zazwyczaj wyznaczony na datę o 7, 14 lub 21 dni późniejszą od daty wystawienia faktury. Spółka uwzględnia obrót wynikający z każdej faktury w okresie rozliczeniowym, w którym została ona wystawiona.

13

W związku z tym spółka TNT nie dzieli usług objętych fakturą na usługi pocztowe z jednej strony, a usługi transportowe i spedycyjne z drugiej, w celu ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Ponieważ faktury wystawiane są najpóźniej w ostatnich dniach okresu rozliczeniowego, podatek z tytułu usług wykonanych w określonym miesiącu jest ujmowany w rejestrach i deklaracji z tytułu podatku VAT składanej za miesiąc wykonania usługi.

14

W związku z powyższym stanem faktycznym spółka zwróciła się do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa w dziedzinie podatku VAT, a konkretnie w kwestii, czy na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT ma prawo uwzględniać obrót w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura, mimo że w okresie tym nie otrzymała zapłaty, ani też nie upłynęło 30 dni od wykonania świadczenia, a w razie odpowiedzi przeczącej, czy ma prawo uznawać za moment powstania obowiązku podatkowego dzień wystawienia faktury zgodnie z art. 19 ust. 4 ustawy o podatku VAT, z pominięciem wymogów art. 19 ust. 13 pkt 2 tej ustawy, który jest jej zdaniem sprzeczny z art. 66 dyrektywy VAT.

15

W interpretacji indywidualnej z dnia 14 grudnia 2009 r. Minister Finansów uznał stanowisko spółki TNT za nieprawidłowe. Zdaniem Ministra Finansów w odniesieniu do świadczonych przez spółkę usług pocztowych obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, określonych w art. 19 ust. 1 i 4 ustawy o podatku VAT. W odniesieniu do pozostałych usług (transportowych i spedycyjnych) moment powstania obowiązku podatkowego należy określać na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT. Zdaniem tego organu podatek powinien być wykazany w rozliczeniu za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, a nie za miesiąc, w którym wystawiono fakturę dokumentującą wykonanie usługi.

16

Spółka TNT wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Na poparcie skargi stwierdziła, że ma prawo w odniesieniu do wszystkich świadczonych usług, zarówno pocztowych, jak transportowych i spedycyjnych, uwzględniać obrót dla celów podatku VAT w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiła fakturę dokumentującą usługę, mimo że w okresie tym nie otrzymała zapłaty ani też nie upłynęło 30 dni od wykonania świadczenia.

17

Wyrokiem z dnia 30 września 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki TNT, która wniosła kasację do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

18

W skardze kasacyjnej spółka TNT zarzuca Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu błędną wykładnię art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a) i b) ustawy o podatku VAT poprzez nieuwzględnienie art. 63-66 dyrektywy VAT. Zdaniem spółki TNT art. 66 dyrektywy VAT przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w związku z określonym zdarzeniem, lecz nie później niż z chwilą otrzymania zapłaty. Natomiast przepisy krajowe nieprawidłowo stanowią, że to otrzymanie zapłaty powoduje powstanie zobowiązania podatkowego, obowiązek ten powstaje jednak w każdym razie w określonym czasie (30 dni) od dnia wykonania usługi.

19

Rozpatrując skargę kasacyjną, sąd odsyłający powziął wątpliwość w kwestii interpretacji art. 66 dyrektywy VAT i uznał, że zasadność zarzutów spółki TNT należy oceniać po dokonaniu wykładni tej dyrektywy.

20

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy unormowania wynikające z art. 66 lit. [a)-c)] dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku wystawienia przez podatnika faktury dokumentującej usługę objętą dyspozycją przewidzianego w tym artykule uprawnienia dla państwa członkowskiego (odstępstwa od art. 63, 64 i 65 dyrektywy [VAT]), możliwe jest określenie wymagalności podatku (obowiązku podatkowego) w oparciu o art. 66 lit. b) dyrektywy [VAT] na dzień zapłaty, nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi?

2) Czy unormowania wynikające z art. 66 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one polskim przepisom krajowym przyjętym w art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a) i b) ustawy o podatku VAT stanowiącym, iż moment powstania obowiązku podatkowego (zdarzenie, z nastąpieniem którego podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji) dla usług transportowych i spedycyjnych następuje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30.

dnia, licząc od dnia wykonania tych usług także wówczas, gdy zostaje wystawiona i doręczona nabywcy faktura najpóźniej w ciągu 7 dni od wykonania usługi przewidująca późniejszy termin płatności, a nabywca usługi uprawniony jest do odliczenia podatku naliczonego za okres, w którym otrzymał fakturę, niezależnie od faktu zapłaty za usługę?.'

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

21

Występując z tymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 66 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek VAT w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

22

Należy przede wszystkim stwierdzić, że zgodnie z przepisami dyrektywy VAT podatek VAT staje się co do zasady wymagalny z chwilą wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Artykuł 63 dyrektywy odzwierciedla tę podstawową zasadę, stanowiąc, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

23

Artykuł 66 dyrektywy VAT upoważnia jednak państwa członkowskie do ustanowienia późniejszego momentu wymagalności podatku VAT niż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a mianowicie jednego z trzech następujących: najpóźniej z chwilą wystawienia faktury, najpóźniej z chwilą otrzymania zapłaty lub, w razie braku albo wystawienia faktury z opóźnieniem, w określonym terminie od wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

24

Artykuł 66 dyrektywy VAT, jako odstępstwo od zasady ustanowionej w jej art. 63, należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-19/12 Efir, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 31).

25

Okoliczność, że ustawodawca wytyczył obszerny zakres dopuszczalnych odstępstw, pozwala domniemywać, iż jego zamiarem było przyznanie państwom członkowskim daleko idącej swobody decyzyjnej (zob. wyrok z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-144/94 Italitica, Rec. s. I-3653, pkt 15). Nie można jednak z tego powodu uznać, iż państwa członkowskie mają prawo określić inny moment wymagalności podatku VAT niż jeden z przewidzianych w art. 66 lit. a)-c) dyrektywy VAT.

26

Tymczasem, po pierwsze, art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT stanowi, że w odniesieniu do niektórych rodzajów transakcji, w tym usług transportowych i spedycyjnych, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi.

27

Po drugie, należy zauważyć, że zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą postanowić, iż podatek VAT w odniesieniu do niektórych rodzajów transakcji lub niektórych kategorii podatników staje się wymagalny 'nie później niż w momencie otrzymania zapłaty'. Przepis ten określa termin i wyznacza najpóźniejszy moment wymagalności podatku VAT dla transakcji, które państwo członkowskie postanowi uregulować w ten sposób. Moment ten odpowiada otrzymaniu zapłaty ceny świadczenia.

28

Trybunał dokonał już wykładni art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) [po zmianach art. 66 lit. a) dyrektywy VAT]. Zgodnie z tą wykładnią, jeżeli państwo członkowskie wprowadza odstępstwo przewidziane w tym przepisie, to znaczy określa moment wymagalności podatku VAT najpóźniej na dzień wystawienia faktury lub dokumentu uznawanego za fakturę, korzysta z przewidzianej w art. 10 ust. 2 tiret trzecie dyrektywy 77/388 [po zmianach art. 66 lit. c) dyrektywy VAT] możliwości ustanowienia normy, zgodnie z którą podatek VAT staje się wymagalny, 'jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego' (zob. ww. wyrok w sprawie Italitica, pkt 22).

29

W tym samym wyroku Trybunał dodał, iż 'okoliczność, że możliwość taka nie przysługuje, kiedy państwo członkowskie wprowadza odstępstwo przewidziane w drugim tiret [art. 10 ust. 2 dyrektywy 77/388, po zmianach art. 66 lit. b) dyrektywy VAT], wynika prawdopodobnie z tego, iż zdaniem ustawodawcy [Unii] interes podmiotów gospodarczych w otrzymaniu wynagrodzenia za świadczone usługi jest wystarczającą gwarancją szybkiej zapłaty ceny świadczenia' (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Italitica, pkt 23).

30

Wobec tego ustawodawca nie dopuścił, by państwo członkowskie, które wybiera opcję określoną w art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, wskazywało okres czasu, po upływie którego podatek staje się wymagalny. Co więcej, zastosowanie art. 66 lit. c) dyrektywy VAT i określonego tam terminu może się wiązać jedynie z zastosowaniem jej art. 66 lit. a), jako że termin ten jest uzależniony od braku faktury lub jej wystawienia z opóźnieniem, a nie od braku lub spóźnionego otrzymania zapłaty.

Należy również przypomnieć, że zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT pojęcia 'zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego' i 'wymagalności [podatku] VAT' powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze zmiany wspólnego systemu podatku VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie. Zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru podatku VAT.

Wobec tego unormowanie, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje najpóźniej z upływem 30 dni od dnia wykonania usługi, o ile wcześniej nie nastąpi zapłata, jest niezgodne z dyrektywą VAT. Takie sformułowanie przepisu oznacza bowiem połączenie brzmienia art. 66 lit. b) tej dyrektywy z okresem czasu, po upływie którego podatek staje się wymagalny.

Sąd odsyłający podnosi w tej kwestii wątpliwość co do tego, czy w okresie przed wprowadzeniem art. 167a dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, państwa członkowskie były upoważnione do ustanowienia zasad, według których odroczenie terminu wymagalności podatku od usługodawcy nie odpowiadało odroczeniu momentu uzyskania przez usługobiorcę prawa do odliczenia podatku naliczonego, który był uprawniony do jego odliczenia z chwilą otrzymania faktury.

Trzeba zauważyć, że art. 167a został wprowadzony w celu umożliwienia państwom członkowskim ustanowienia odstępstwa w odniesieniu do momentu, w którym podatnicy rozliczający podatek VAT fakultatywną metodą kasową, mającą ułatwiać zapłatę podatku VAT przez małe przedsiębiorstwa, mogą skorzystać z prawa do odliczenia.

Jakkolwiek bowiem art. 167a odwołuje się wprost do art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, normuje on sposób określenia momentu, w którym usługobiorca może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Spór w postępowaniu głównym dotyczy zaś wyłącznie kwestii wymagalności podatku od usługodawcy.

Na podstawie powyższych rozważań trzeba na postawione pytania odpowiedzieć, iż art. 66 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek VAT w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

W przedmiocie kosztów

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.**

**2012-12-07 • MF • Dz.Urz.MF.2012.57 • PIT art. 21**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3/033/100/CRS/12/DD-679 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 7 grudnia 2012 r.**

**w sprawie zastosowania zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przekazuję wyjaśnienia w zakresie zastosowania zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą", wolne od podatku dochodowego są stypendia otrzymywane na podstawie przepisów o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki, stypendia doktoranckie otrzymywane na podstawie przepisów - Prawo o szkolnictwie wyższym oraz inne stypendia naukowe i za wyniki w nauce, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania.

Brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy pozwala wyodrębnić dwie grupy stypendiów podlegających zwolnieniu na mocy tego przepisu.

Pierwsza grupa, obejmuje stypendia otrzymywane na podstawie przepisów ustawowych i dotyczy:

- stypendiów otrzymywanych na podstawie ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595, z późn. zm.),
- stypendiów doktoranckich otrzymywanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r. poz. 572 i 742).

Druga grupa, dotyczy innych stypendiów naukowych i za wyniki w nauce, które mogą być przyznawane przez różnego rodzaju instytucje (np. szkoły), organy administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego, czy organizacje społeczne, w ramach prowadzonej przez nie działalności.

W przypadku drugiej grupy stypendiów, aby zachowany został charakter stypendiów (naukowych i za wyniki w nauce), ustawodawca wprowadził dodatkowy warunek zastosowania omawianego zwolnienia, tj. konieczność zatwierdzenia zasad ich przyznawania przez właściwego ministra do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, bowiem wyłącznie te organy są kompetentne do potwierdzenia charakteru przyznawanych stypendiów.

Należy przy tym podkreślić, że użyte w analizowanym przepisie pojęcie "zatwierdzone" w odniesieniu do zasad przyznawania omawianych stypendiów oznacza, że dopiero zakończenie procesu zatwierdzania umożliwia zastosowanie powyższego zwolnienia podatkowego. Jeżeli zatem procedurę zatwierdzania kończy decyzja ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania albo do spraw szkolnictwa wyższego, to możliwość zwolnienia od podatku stypendiów, których dotyczy, istnieje dopiero od dnia jej wydania.

W praktyce stosowania powyższego zwolnienia podatkowego pojawiły się jednak wątpliwości, czy do drugiej grupy stypendiów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy, można zaliczyć także stypendia naukowe otrzymywane na podstawie innych ustaw niż wymienione w pierwszej części omawianego zwolnienia, np. stypendia naukowe dla wybitnych młodych naukowców, otrzymywane na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 615, z późn. zm.)<sup>1)</sup>.

Na mocy art. 28 ust. 2 ustawy o zasadach finansowania nauki minister właściwy do spraw nauki przyznaje corocznie, na podstawie złożonych wniosków, stypendia naukowe dla wybitnych młodych naukowców zatrudnionych w jednostkach naukowych i prowadzących działalność naukową. Stypendia przyznaje się na okres nie dłuższy niż 3 lata, w wysokości miesięcznej nieprzekraczającej minimalnej miesięcznej stawki wynagrodzenia zasadniczego przewidzianego dla stanowiska profesora zwyczajnego zatrudnionego w uczelni publicznej.

Szczegółowe zasady przyznawania tego rodzaju stypendiów reguluje rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 września 2010 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania nagród za wybitne osiągnięcia naukowe lub naukowo-techniczne oraz stypendiów naukowych dla wybitnych młodych naukowców (Dz. U. Nr 179, poz. 1204)<sup>2)</sup>. Projekt tego rozporządzenia, w ramach prowadzonych prac legislacyjnych, został zaopiniowany przez Radę Główną Nauki i Szkolnictwa Wyższego (wcześniej pod nazwą Rada Główna Szkolnictwa Wyższego).

Na tle opisanego stanu prawnego w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>3)</sup> utrwalił się jednolity pogląd, że skoro dla objęcia określonego stypendium naukowego zwolnieniem z art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy wystarcza samo zatwierdzenie przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego zasad przyznawania tego stypendium, po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Szkolnictwa Wyższego, to tym bardziej warunek ten należy uznać za spełniony wówczas, gdy zasady przyznawania stypendiów naukowych zostały uregulowane przez samego Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w wydanym przez niego rozporządzeniu, po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Szkolnictwa Wyższego w trybie art. 45 ust. 2 pkt 4 ustawy - Prawo o



szkolnictwie wyższym4).

Jednocześnie należy zauważyć, że w przypadku stypendiów naukowych dla wybitnych młodych naukowców, o naukowym charakterze tych stypendiów przesądza sama ustawa o zasadach finansowania nauki.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz ukształtowaną linię orzecniczą sądów administracyjnych w przedstawionej sprawie uznać należy, że art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy może mieć zastosowanie również do stypendiów naukowych przyznanych na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy o zasadach finansowania nauki.

Ponadto z uwagi na tożsamy tryb i zasady przyznawania stypendiów naukowych dla wybitnych młodych naukowców na podstawie poprzednio obowiązującego Stanu prawnego, tj. art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki, zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy ma także zastosowanie do stypendiów przyznanych na mocy tej regulacji.

Konsekwencją powyższych ustaleń jest uznanie, że omawiane zwolnienie podatkowe może mieć także zastosowania do stypendiów naukowych i za wyniki w nauce, które otrzymywane są na podstawie innych ustaw niż wymienione w analizowanym zwolnieniu podatkowym, poprzez zakwalifikowanie ich do drugiej kategorii stypendiów, określonych w tym przepisie, pod warunkiem, że zasady ich przyznawania określone zostały w rozporządzeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania albo w rozporządzeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu, w ramach procedury opiniowania projektu rozporządzenia, opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

---

1) Przed 1 października 2010 r. porównywalne zasady przyznawania stypendiów naukowych dla wybitnych młodych naukowców regulował art. 15 ust. 2 ustawy z 2004 r. o zasadach finansowania nauki.

2) Przed 1 października 2010 r. porównywalne zasady przyznawania stypendiów naukowych dla wybitnych młodych naukowców regulowało rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 21 września 2007 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania oraz rozliczania środków finansowych na naukę na stypendia naukowe dla wybitnych młodych naukowców (Dz. U. Nr 182, poz. 1305).

3) Wyrok NSA z dnia 29.06.2012 r. sygn. akt II FSK 2617/10 (utrzymujący w mocy wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 09.09.2010 r. sygn. akt I SA/Wr 605/10); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 05.10.2012 r. sygn. akt SA/Wr 940/12, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12.09.2012 r. sygn. akt I SA/Bk 212/12, wyrok WSA w Kielcach z dnia 18.08.2011 r. sygn. akt I SA/Ke 326/11.

4) W myśl art. 45 ust. 2 pkt 4 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym, w brzmieniu obowiązującym przed 1 października 2010 r., Rada Główna Szkolnictwa Wyższego współdziała z ministrem właściwym do spraw szkolnictwa wyższego oraz z innymi organami władzy i administracji publicznej w ustalaniu polityki edukacyjnej państwa w zakresie szkolnictwa wyższego, a w szczególności wyraża opinie w sprawach projektów aktów prawnych dotyczących szkolnictwa wyższego i nauki, w tym aktów dotyczących utworzenia, likwidacji, zmiany nazwy uczelni, a także zawieranych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych dotyczących szkolnictwa wyższego i nauki oraz promocji nauki polskiej za granicą. Obecnie kwestię opiniowania przez Radę Główną Nauki i Szkolnictwa Wyższego projektów aktów prawnych dotyczących szkolnictwa wyższego oraz rozwoju nauki i innowacyjności, a także zawieranych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych dotyczących szkolnictwa wyższego i nauki, reguluje art. 45 ust. 3 pkt 3 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym.

**2012-10-02 • MF • Dz.Urz.MF.2012.48 • ORD: art. 70**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/239/AAN/12/1804 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 2 października 2012 r.**

**w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i 848), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11, uprzejmie przedstawiam, co następuje:

**I.**

Zakres orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. P 30/11 stwierdził, że: "art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej."

Wskazać należy, że Trybunał Konstytucyjny orzekając o niezgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, nie zakwestionował dopuszczalności samej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku stwierdził, że "(...) organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.". Stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny wada normy prawnej tkwi jedynie w braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku stwierdził, że: "Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego."

**II.**

Skutki orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że wyrok Trybunału "...dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r., obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., gdyż ze względu na przesłankę funkcjonalną, jaką musi spełniać pytanie prawne, przedmiotem kontroli Trybunału mógł być wyłącznie przepis, który pytający sąd zastosuje w sprawie, w związku z którą sformułował pytanie.

Trybunał zwraca jednak uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. W związku z tym skutkiem niniejszego wyroku jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu."

Trybunał Konstytucyjny nie wskazał żadnych innych skutków wyroku, w szczególności nie stwierdził, aby wydane orzeczenie miało uchylać czy pozbawiać prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w wyniku przesłanki określonej w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, dokonanego wcześniej bez zawiadomienia podatnika. W szczególności takiego skutku nie można upatrywać wobec zastosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał na konieczność zmiany aktualnie obowiązującego przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. Takie działania legislacyjne zostały już podjęte.

**III.**

Stosowanie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa przy uwzględnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Mając na względzie konieczność wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził: "Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie.",

dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego zalecam, aby do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych, organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, zawiadamiały podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. Aczkolwiek przepis art. 121 ustawy - Ordynacja podatkowa jest przepisem proceduralnym, to ze względu na treść zasady informowania wyrażonej w tym przepisie, możliwe jest jego zastosowanie przy zawiadamianiu podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

1. Zawiadomienia powinny być skierowane do podatników, których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu oraz nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia na mocy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, bez względu na datę wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub datę jego zakończenia.

2. W zawiadomieniu organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do poinformowania o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W zawiadomieniu nie podaje się informacji o okolicznościach i powodach wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, przesłankach oraz zakresie tego postępowania. Nawiązując do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego należy wskazać: "Nie znaczy to, że - zdaniem Trybunału Konstytucyjnego - postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania in rem. Byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, która ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Gdyby bowiem podatnik wiedział, że w dotyczącej go sprawie toczy się postępowanie karne skarbowe, mógłby podjąć działania utrudniające lub uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego. Naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe."

3. Zawiadomienie powinno być doręczone podatnikowi nie później niż przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W przypadku gdy zaistniały okoliczności skutkujące, zgodnie z art. 70 § 2-7 ustawy - Ordynacja podatkowa, przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zawiadomienie powinno nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego obliczonego zgodnie z tymi przepisami.

4. W zawiadomieniu należy podać informację o dalszym biegu terminu przedawnienia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, po upływie okresu zawieszenia, jeżeli postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zostało wszczęte i prawomocnie zakończone przed upływem terminu przedawnienia.

W przypadku gdy postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zostało jeszcze prawomocnie zakończone o dalszym biegu terminu przedawnienia organ podatkowy informuje w odrębnym zawiadomieniu.

5. Organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, powinny uzyskiwać od organów prowadzących postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe informacje o wszczęciu oraz prawomocnym zakończeniu tych postępowań.

6. Zawiadomienie stosuje się również, gdy w sprawie danego zobowiązania podatkowego nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub czynności sprawdzające.

7. Na mocy art. 71 ustawy - Ordynacja podatkowa powyższe należy stosować odpowiednio do płatników lub inkasentów.

2012-07-17 • TK • P 30/11 • ORD: art. 70



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 17 lipca 2012 r.

P 30/11

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja – przewodniczący,

Marek Kotlinowski – sprawozdawca,

Andrzej Rzepliński,

Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz,

Marek Zubik,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 17 lipca 2012 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego:

czy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**Art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

### UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 5 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 525/10) Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.; dalej: o.p.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało przedstawione w związku z rozpatrywaniem przez NSA skargi kasacyjnej, której przedmiotem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 750/09, oddalający skargę na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r.

Powyższa sprawa dotyczy następującego stanu faktycznego.

W 2008 r. w firmie podatnika została przeprowadzona kontrola skarbowa. Pismem z 28 listopada 2008 r. inspektor kontroli skarbowej poinformował Urząd Kontroli Skarbowej (dalej: UKS) w Poznaniu o ustalonych nieprawidłowościach oraz przekazał zebrany materiał dowodowy celem rozważenia wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Decyzją z 16 grudnia 2008 r. (nr UKS 3091/W4P1/42/13/08/34/018) dyrektor UKS w Poznaniu określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r. Postanowieniem z 22 grudnia 2008 r. (nr UKS 3091/W1M/50/111/08) inspektor kontroli skarbowej wszczął postępowanie przygotowawcze w zakresie narażenia na uszczuplenie m.in. podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. czyn z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.; dalej: k.k.s.) popełniony w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Powyższe postanowienie 29 grudnia 2008 r. przesłano do Prokuratury Rejonowej Poznań - Grunwald (data wpływu: 2 stycznia 2009 r.). Decyzja dyrektora UKS w Poznaniu z 16 grudnia 2008 r. została doręczona pełnomocnikowi podatnika 5 stycznia 2009 r. Postanowienie inspektora kontroli skarbowej z 22 grudnia 2008 r. nigdy nie zostało doręczone podatnikowi (w aktach sprawy brak dowodu doręczenia; okoliczność

przysznana przez organy podatkowe).

Od decyzji dyrektora UKS w Poznaniu z 16 grudnia 2008 r. podatnik wniósł odwołanie, w którym podniósł m.in. zarzut przedawnienia. Twierdził, że decyzja powinna zostać uchylona, bo została mu doręczona 5 stycznia 2009 r., a termin przedawnienia upłynął 31 grudnia 2008 r.

Postanowieniem z 5 czerwca 2009 r. (sygn. akt 2Ds 96/09/2) Prokurator Prokuratury Rejonowej Poznań - Grunwald w Poznaniu na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555; dalej: k.p.k.) umorzył śledztwo w sprawie narażenia na uszczuplenie podatku VAT, tj. o czyn z art. 56 § 2 k.k.s. z braku dowodów dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia. W uzasadnieniu postanowienia wskazano na brak dowodów świadczących o tym, że podatnik, składając deklaracje podatkowe w 2003 r., działał z zamiarem wprowadzenia organów podatkowych w błąd. Nie zostało bowiem wykazane, że w chwili składania deklaracji podatkowych nie miał faktur stanowiących podstawę obliczenia podatku naliczonego, zaś pewnym jest, iż w 2007 r. złożył informację o zgubieniu tych dokumentów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu decyzją z 18 czerwca 2009 r. (nr PPF/4407-UKS-2/09/MZ) uchylił częściowo decyzję organu pierwszej instancji z 16 grudnia 2008 r. i na nowo określił zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku VAT za poszczególne miesiące 2003 r. Odnosząc się do podniesionego przez podatnika zarzutu przedawnienia organ wskazał, że postanowieniem z 22 grudnia 2008 r. w UKS w Poznaniu wszczęto postępowanie przygotowawcze w zakresie narażenia na uszczuplenie m.in. podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. czyn z art. 54 § 2 k.k.s. popełniony w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Z dniem wydania tego postanowienia bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu.

W skardze do WSA na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r., w przedmiocie podatku VAT za poszczególne miesiące 2003 r., oraz później w skardze kasacyjnej do NSA podatnik podniósł, że dopiero z uzasadnienia skarżonej decyzji dowiedział się o wydaniu postanowienia z 22 grudnia 2008 r., a postanowienie to nigdy nie zostało mu doręczone.

WSA w Poznaniu wyrokiem z 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 750/09, oddalił skargę podatnika. W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził, że zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego jest bezzasadny, gdyż bieg przedawnienia został zawieszony na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (s. 20 uzasadnienia wyroku znajdującego się w aktach sprawy I FSK 525/10 na karcie 24). WSA wskazał, że istniała linia orzecznicza dotycząca braku możliwości wydania decyzji na niekorzyść podatników po upływie pięcioletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednocześnie dopuszczająca taką możliwość w przypadku wydania decyzji na korzyść podatników, czego wyrazem jest uchwała 7 sędziów NSA z 16 października 2003 r. (sygn. akt FPS 8/03). Uchwała ta, podobnie jak inne uchwały składu 7 sędziów NSA podjęte przed 1 stycznia 2004 r., utraciła jednak moc wiążącą w związku z art. 100 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271, z późn. zm.). Tego typu uchwały - zdaniem pytającego sądu - powinny być brane pod uwagę, jako znaczący dorobek dotychczasowego orzecznictwa i instrument ujednolicania wykładni oraz stosowania prawa. W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził: "Sąd nie podziela zaniechanego już kierunku orzeczniczego, że także decyzja organu II instancji powinna być wydana przed upływem okresu przedawnienia" (s. 23 wyroku, karta 26 akt sprawy). WSA, odwołując się do treści art. 305 § 4 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. wskazał, że postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego nie jest doręczane osobie podejrzewanej o popełnienie przestępstwa skarbowego. Z tego względu nie można przyjąć, że niedoręczenie podatnikowi postanowienia z 22 grudnia 2008 r. pociągało jakiegokolwiek skutki procesowe w postępowaniu podatkowym.

W skardze kasacyjnej do NSA pełnomocnik podatnika wniósł o zwrócenie się do składu 7 sędziów NSA celem dokonania oceny, czy w niniejszej sprawie zachodzi przedawnienie zobowiązania podatkowego i czy dokonana ocena prawna WSA w Poznaniu jest zgodna ze znaczącym dorobkiem dotychczasowego orzecznictwa, a także, czy brak tej uchwały nie ogranicza praw wynikających z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 77 oraz art. 78 Konstytucji (s. 6 skargi kasacyjnej, na karcie 5 akt sądowych w sprawie o sygn. I FSK 525/10). Postanowieniem z 22 marca 2011 r. (sygn. I FSK 525/10) NSA nie uwzględnił tego wniosku, uzasadniając rozstrzygnięcie brakiem istnienia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości (karta 40 akt sądowych).

W uzasadnieniu pytania prawnego NSA wskazał, że "co prawda rozpoznawana (...) sprawa dotyczy rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r., jednak zasadnicze znaczenie ma kwestia oceny prawidłowości zastosowania normy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w kontekście zaistnienia skutku w postaci zawieszenia (biegu) terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za wskazane okresy rozliczeniowe" (s. 4 pytania prawnego). NSA przypomniał, że przedawnienie stanowi jedną z form wygasania zobowiązań prawnych, zaś jego celem jest zachowanie pewności obrotu prawnego. W prawie podatkowym wygasanie zobowiązań podatkowych na skutek upływu terminu przedawnienia oznacza, że pomimo niezaspokojenia wierzyciela, jakim jest Skarb Państwa, stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa. Upływ terminu przedawnienia organ podatkowy powinien uwzględnić z urzędu. Celem instytucji przedawnienia w prawie podatkowym jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie określonego w ustawie czasu nie będą narażeni na jakiegokolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określania i egzekwowania od nich należności podatkowych. Zaskarżony art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się jednolicie, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie. Odmienne poglądy można znaleźć jedynie w wyroku WSA w Warszawie z 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09 (Lex nr 592755), w którym stwierdzono, że wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania, nie powinno być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane. Natomiast tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. postawił B. Banaszak w artykule O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych

("Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" nr 1/2011, s. 9-17). Autor ten stwierdził, że powyższy przepis narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, gdyż dopuszcza zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania obywatela o wszczęciu postępowania o przestępstwo skarbowe. Obywatel, działając w zaufaniu do reguły określającej termin przedawnienia, może rozporządzać swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciąży na nim żadne niezapłacone zobowiązanie podatkowe, a po pewnym czasie może się okazać, że jego przekonanie jest błędne. Autor artykułu zauważył, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne skutki dla obywatela, ale jednocześnie nie przyznaje mu jakiegokolwiek środka prawnego, który mógłby służyć mu do obrony jego interesów. Jego zdaniem, zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno być powiązane z momentem wszczęcia postępowania in personam. Odnosząc się do tej argumentacji, NSA stwierdził, że w pełni ją podziela i akceptuje.

NSA stwierdził ponadto, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z zasadami poprawnej legislacji, w konsekwencji czego rodzi niepewność jego adresatów co do treści ich praw oraz stwarza dla organów stosujących ten przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) jego interpretacji.

Przepis ten, zdaniem NSA, budzi również wątpliwości co do jego zgodności z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Na tle prawa podatkowego zasada ta oznacza "postulat zachowania równomierności w opodatkowaniu podatkami, przez wprowadzenie powszechnego i proporcjonalnego opodatkowania" (s. 13 pytania prawnego). Analiza treści całego art. 70 o.p. pozwala stwierdzić, że we wszystkich przypadkach zaistnienia przesłanki powodującej zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - poza sytuacją określoną w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. - podatnik jest informowany o zaistnieniu tej przesłanki lub posiada wiedzę o jej istnieniu nabytą w innym sposób. Różnicowanie zasad mających wpływ na termin przedawnienia w zależności od tego, z którą z przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia mamy do czynienia, jest niedopuszczalne w świetle zasady równości.

2. W piśmie z 7 listopada 2011 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zwieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany do momentu uznania go za podejrzanego, jest zgodny z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 oraz z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu przypomniał, że zaskarżony przepis był wielokrotnie nowelizowany. Przedmiotem oceny Trybunału w tej sprawie - zdaniem Marszałka Sejmu - może być jednak historyczne brzmienie tego przepisu, nadane ustawą zmieniającą z 2002 r., gdyż to właśnie ta regulacja o charakterze materialnoprawnym była podstawą rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny w pierwszej instancji, a w konsekwencji jest podstawą orzekania przez NSA. Niezależnie od tego kwestionowana norma prawna nie utraciła mocy obowiązującej w wyniku kolejnych nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Ustalenia dokonane w wyniku kontroli można zatem odnieść również do tego przepisu w jego obecnym brzmieniu.

Zdaniem Marszałka Sejmu, niedopuszczalne jest rozstrzyganie przez Trybunał w zakresie kontroli kwestionowanej regulacji z zasadami poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), gdyż pytanie prawne w tym zakresie nie zawiera wymaganego uzasadnienia. NSA przywołał jedynie ustalenia TK co do rozumienia i znaczenia zasady poprawnej legislacji, wskazując ogólnie, że zaskarżona regulacja tę zasadę narusza. Uzasadnienia takiego nie można - zdaniem Marszałka Sejmu - uznać za spełniające wymagania z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, stąd postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone.

Uzasadniając brak niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), Marszałek Sejmu wskazał, że celem przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest nagradzanie pasywności dłużnika podatkowego. Przedawnienie skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego jest wyrazem zgody państwa, którego organy nie są w stanie wyegzekwować realizacji obowiązku przez dłużnika podatkowego, na sanację takiego stanu faktycznego, po upływie wskazanego w ustawie okresu. Zarówno TK, jak i SN w swoim orzecznictwie przyjmują, że nie istnieje "prawo do przedawnienia". Przedawnienie nie może być więc traktowane jako uprawnienie przysługujące jednostce, podlegające szczególnej ochronie konstytucyjnej, w tym także w obszarze stosunków prawnopodatkowych. Marszałek Sejmu zauważył, że NSA w pytaniu prawnym eksponuje wpływ dobrodziejstwa przedawnienia na sytuację prawną podatnika, natomiast pomija aspekt skutków, jakie przedawnienie zobowiązania podatkowego rodzi dla budżetu państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. odnosi się do już istniejących zobowiązań podatkowych. Dotyczy więc sytuacji, w której albo podatnikowi została doręczona decyzja o wysokości zobowiązania podatkowego albo podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia podatku i jego odprowadzenia z uwagi na spełnienie przesłanki warunkującej powstanie zobowiązania ex lege. Nie można więc przyjąć, że podatnik jest zaskakiwany aktywnością organów podatkowych, której wcześniej nie mógł przewidzieć.

Zdaniem Marszałka Sejmu k.p.k. i k.k.s. zawierają pewne gwarancje proceduralne, które łagodzą lub wręcz eliminują eksponowaną przez pytającego sąd niepewność podatnika co do tego, czy bieg przedawnienia jego zobowiązania podatkowego został zawieszony.

Marszałek Sejmu podkreślił, że organy państwa, w tym organy podatkowe, związane są zasadą legalizmu (art. 7 Konstytucji) i stąd nie można zakładać, że będą one stosować art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sytuacji, gdy nie istnieją ku temu żadne podstawy faktyczne lub prawne. Dodatkowym argumentem przemawiającym za konstytucyjnością zaskarżonej regulacji prawnej jest to, że pożądaną przez pytającego sąd stan prawny, w którym dłużnik podatkowy byłby informowany o wszczęciu postępowania przygotowawczego jeszcze przed przedstawieniem mu zarzutów, pozostawałby w sprzeczności z zasadą tajności postępowania przygotowawczego. Dłużnik podatkowy mógłby wówczas podjąć działania utrudniające lub wręcz uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równości, Marszałek Sejmu wskazał, że dłużników podatkowych, wobec których spełniła się przesłanka przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie można traktować jako grupy podmiotów tożsamej z dłużnikami, wobec których doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Tych dwóch grup

dłużników podatkowych - zdaniem Marszałka Sejmu - nie można więc porównywać w świetle zasady równości, gdyż są to różne grupy podmiotów, których sytuacja prawna może być regulowana odmiennie. Nie można również traktować jako porównywalnych dłużników, co do których zachodzą różne przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nie charakteryzują się oni cechą wspólną (relewantną), a tym samym ich sytuacja nie może być analizowana pod kątem zasady równości. Z tego względu, zdaniem Marszałka Sejmu, należy uznać, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w zakresie wskazanym w petitum pytania prawnego, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. W piśmie z 30 listopada 2011 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2002 r., w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik niebędący podejrzanym w tym postępowaniu nie został powiadomiony, jest zgodny z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji oraz z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, pytający sąd w żaden sposób nie uzasadnił zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację zasady przyzwoitej legislacji wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Nie powołał również żadnych dowodów na poparcie tego zarzutu, ograniczając się jedynie do wskazania rozumienia tej zasady w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Pytanie prawne w tym zakresie nie spełnia więc wymogów określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, co rodzi konieczność umorzenia postępowania co do zasady poprawnej legislacji jako wzorca kontroli.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, z uzasadnienia pytania prawnego zdaje się wynikać, że NSA na plan pierwszy wysuwa argumenty dotyczące znaczenia przedawnienia zobowiązania podatkowego dla sytuacji prawnej podatnika. Nie odnosi się natomiast do istoty i charakteru prawnego zobowiązań podatkowych, w szczególności w kontekście skutków ich przedawnienia dla budżetu państwa oraz szeroko rozumianego interesu publicznego. Tymczasem kwestionowaną regulację prawną należy rozpatrywać w kontekście art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych stanowi zarówno naruszenie interesu finansowego Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, jak i szeroko pojętego interesu publicznego. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników.

Prokurator Generalny zauważa, że Konstytucja nie zawiera przepisu, który przyznawałby komukolwiek prawo do przedawnienia. Na gruncie prawa podatkowego instytucja przedawnienia również jest traktowana jako element polityki fiskalnej państwa, a nie konstytucyjnie chronione prawo obywatela. W zakresie konstytucyjnych praw i wolności nie mieści się więc podmiotowe prawo do korzystania z instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Konstytucyjną zasadą jest bowiem płacenie podatków, nie zaś unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie. Obywatel nie ma prawa oczekiwać korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Prawo nie chroni bowiem tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w drodze bezprawnych działań. Podatnik nie może więc zakładać, że zobowiązanie podatkowe w stosunku do niego ulegnie przedawnieniu. Dlatego w momencie powstania zobowiązania podatkowego nie można wykluczać możliwości wydłużenia terminu przedawnienia tego zobowiązania. Co więcej, w zakresie swobody regulacyjnej ustawodawcy mieści się decyzja, czy instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych zostanie w ogóle wprowadzona do systemu prawa podatkowego. Podsumowując, Prokurator Generalny stwierdził, że zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa oraz związana z nią zasada pewności i stabilności prawa podatkowego nie mogą być interpretowane w taki sposób, aby ich stosowanie służyło unikaniu wykonania zobowiązań podatkowych.

Zarzut naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa mógłby być - zdaniem Prokuratora Generalnego - uzasadniony, gdyby organy podatkowe mogły dowolnie stosować instytucję zawieszenia postępowania na skutek wszczęcia postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego. Tymczasem decyzja organów wszczynających te postępowania nie jest dowolna, lecz ściśle regulowana prawem. Zgodnie z art. 303 k.p.k., postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego wydaje się tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Sprawca uzyskuje informację o tym postępowaniu, a tym samym o ewentualnym zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bezzwłocznie po wszczęciu tegoż postępowania. Dobro postępowania przygotowawczego wymaga zachowania pewnych działań organów prowadzących to postępowanie w tajemnicy aż do momentu, gdy sprawcy zostanie przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Ewentualne wprowadzenie obowiązku powiadomienia podatnika na tym etapie o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe byłoby sprzeczne z przepisami k.p.k. i k.k.s. dotyczącymi postępowania przygotowawczego i stanowiłoby ingerencję w bieg tegoż postępowania, mogącą doprowadzić do utrudnienia osiągnięcia jego celów.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację prawną art. 32 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny podniósł, że ze względu na różne skutki prawnopodatkowe zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie można traktować podatników, w stosunku do których instytucje te znalazły zastosowanie, jako podmiotów tożsamyh. Ich sytuacja faktyczna i prawna jest bowiem odmienna. Uzasadnia to przyjęte w o.p. różnice dotyczące powiadomienia podmiotów o zdarzeniach prawnych, które wywołują konsekwencje prawnopodatkowe w postaci zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jeśli zaś chodzi o różnicowanie sytuacji podatników, wobec których nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w kontekście posiadania przez nich informacji o zaistnieniu zdarzenia powodującego zawieszenie biegu terminu przedawnienia, to - zdaniem Prokuratora Generalnego - odpowiada ono obiektywnie istniejącym między nimi różnicom wynikającym z odmienności tychże zdarzeń. Podmioty te znajdują się zatem w innej sytuacji faktycznej, gdyż odmienne są przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Podsumowując, Prokurator Generalny stwierdził, że kwestionowany przepis różnicuje sytuację prawną podmiotów znajdujących się w odmiennych sytuacjach faktycznych. Tym samym uzasadniony jest pogląd, iż przepis ten jest zgodny z k.art.

4. W piśmie z 18 grudnia 2011 r., w odpowiedzi na pismo Trybunału z 22 listopada 2011 r., opinię w niniejszej sprawie przedstawił Minister Finansów.

Zdaniem Ministra Finansów, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie narusza zasady zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji. Nawiązując do wyroku TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, przypominał, że płacenie podatków jest konstytucyjnym obowiązkiem każdego, zaś przedawnienia zobowiązań podatkowych nie można traktować jako konstytucyjnie chronionego prawa podatnika. Ustawodawca powinien ustanowić adekwatne mechanizmy prawne, pozwalające na efektywną egzekucję niezapłaconych danin. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. niesłusznie - zdaniem Ministra Finansów - odczytywany jako naruszający zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, w praktyce przeciwdziała przerzucaniu przez podatników uchylających się od dobrowolnego spełnienia zobowiązania odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby płacące regularnie podatki. Brak regulacji umożliwiającej wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych, już w warunkach wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, stanowiłby zachętę dla podatników, którzy nie wykonują zobowiązań podatkowych, do kalkulowania ryzyka uchylania się od obowiązku przy uwzględnianiu stałego okresu przedawnienia zobowiązania.

Zdaniem Ministra Finansów, wolą ustawodawcy było to, by zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego było skorelowane z wszczęciem postępowania w sprawie, a nie dopiero postępowania przeciwko osobie. Kolejne nowelizacje kwestionowanego przepisu dowodzą, że tej woli ustawodawca do dzisiaj nie zmienił.

Minister Finansów zauważył, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. następstwem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawsze jego wygaśnięcie (zobowiązanie przestaje istnieć). Wbrew pogładowi wyrażonemu przez NSA, nie można upatrywać podobieństwa czy analogii w instytucjach przedawnienia kary i zobowiązania podatkowego. Kara jest bowiem sankcją za niepodporządkowanie się normom prawnym, czego nie można powiedzieć o zobowiązaniu podatkowym. Wolą ustawodawcy było upodobnienie przedawnienia w prawie podatkowym do analogicznych instytucji w prawie celnym lub cywilnym, ale nie w prawie karnym.

Zdaniem Ministra Finansów, pytający sąd w żaden sposób nie uzasadnił zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą wolności gospodarczej (art. 20 Konstytucji) oraz zasadą poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), stąd postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równości, Minister Finansów stwierdził, że porównywane przez NSA w pytaniu prawnym podmioty nie charakteryzują się cechą istotną, uzasadniającą podobne ich traktowanie. Zarzut naruszenia przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zasady równości jest niezasadny, gdyż przepis ten w jednakowy sposób traktuje wszystkich podatników niewykonujących zobowiązania podatkowego, wobec których wszczęto postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Tylko ci podatnicy, z punktu widzenia wpływu zdarzenia na przedawnienie zobowiązania podatkowego, powinni być traktowani w jednakowy sposób, co też w świetle zaskarżonej regulacji prawnej ma miejsce.

5. W piśmie z 20 stycznia 2012 r. Minister Finansów, działając z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, w odpowiedzi na pismo Trybunału z 22 listopada 2011 r., przedstawił opinię co do skutków wiążących się z nakładami finansowymi, jakie może wywołać orzeczenie TK w niniejszej sprawie.

Zdaniem Ministra Finansów, orzeczenie TK stwierdzające niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej. Utrata mocy obowiązującej tego przepisu od daty jego wejścia w życie może skutkować zwrotem przez organy podatkowe kwot zapłaconych przez podatników po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które w świetle art. 72 § 1 pkt 1 o.p. należy uznać za nadpłatę, niezależnie od tego, czy zapłata miała charakter dobrowolny, czy też należność została ściągnięta w drodze egzekucji. Z informacji uzyskanych z izb skarbowych wynika, że szacunkowa kwota zobowiązań podatkowych, które nie uległy przedawnieniu wyłącznie z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w latach 2009-2010, wynosiła ponad 324 mln zł. W wypadku spraw prowadzonych przez organy kontroli skarbowej kwota ta była znacznie wyższa i wynosiła ok. 741 mln zł.

Orzeczenie TK może również rodzić konieczność zwrotu podatnikom oprocentowania nadpłaty, której wysokość jest równa wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego i 2%, z tym, że stawka ta nie może być niższa niż 8% (art. 56 § 1 o.p.). W wypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane odrębnie za każdy z tych okresów, a następnie podlegają sumowaniu.

Obowiązek zwrotu oprocentowanych nadpłat podatkowych nie wyłącza możliwości dochodzenia przez podatników na drodze cywilnoprawnej dodatkowej kwoty tytułem wyrównania poniesionych przez nich strat lub utraconych korzyści. Przez odesłanie zawarte w art. 260 o.p. do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, w tym również art. 361 § 2 k.c.

Zdaniem Ministra Finansów, trudno jest globalnie oszacować konkretny rozmiar skutków finansowych związanych ze zwrotem nadpłat, wypłatą oprocentowania nadpłat oraz przyznanymi przez sąd powszechny odszkodowaniami, niemniej jednak zważywszy na szacunkową kwotę zobowiązań podatkowych, które nie uległy przedawnieniu wyłącznie z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (ponad 1 mld zł tylko za lata 2009-2010), niewątpliwie skutki te mogłyby być znaczące.

Wobec spodziewanych znacznych nakładów finansowych, jakie może wywołać orzeczenie TK o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zasadnym z punktu widzenia interesów budżetu państwa rozwiązaniem jest - zdaniem Ministra Finansów - zminimalizowanie oddziaływania tego orzeczenia na ukształtowane już stosunki prawne. W tym zakresie TK mógłby przyjąć formułę rozstrzygnięcia podobną do tych zastosowanych w sprawach o sygn. P 4/99 (wyrok z 31 stycznia 2001 r., OTK ZU nr 1/2001, poz. 5) oraz P 24/06 (wyrok z 26 listopada 2007 r., OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

6. W odpowiedzi na pismo przewodniczącego składu orzekającego z 4 kwietnia 2012 r., dotyczące doprecyzowania przedziału czasowego, w jakim zaskarżony przepis może stanowić podstawę prawną orzeczenia w sprawie, której dotyczy pytanie



prawne, NSA wyjaśnił, że okres, w którym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może stanowić podstawę rozstrzygnięcia, obejmuje cały 2003 r., gdyż sprawa dotyczy określenia zobowiązania podatkowego w podatku VAT za okres od stycznia do grudnia 2003 r. Jeśli zaś chodzi o dwie późniejsze nowelizacje zakwestionowanego przepisu, to nie wywarły one wpływu na zakres zadanego pytania prawnego. Dokonane zmiany nie wprowadziły bowiem mechanizmu, który pozwalałby podatnikowi dowiedzieć się o toczącym się postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, które to postępowanie może w istotny sposób wpływać na przedłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zatem, w ocenie NSA, przepis ten w obecnym brzmieniu nadal nie realizuje postulatu, aby wraz z nałożeniem na podatnika negatywnych konsekwencji, w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia, przyznać mu równoległe środki prawne do obrony jego praw.

## II

W rozprawie 17 lipca 2012 r. wzięli udział przedstawiciele pytającego sądu, Sejmu i Prokuratora Generalnego. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

#### 1. Problem konstytucyjny.

Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podatnik nie jest informowany o wszczęciu tego postępowania w jego pierwszej fazie (postępowania "w sprawie"), stąd nie ma świadomości tego, że zaistniał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: pytający sąd albo NSA), taka regulacja prawna narusza zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i zasady poprawnej legislacji, a ponadto jest niezgodna z zasadą równości wobec prawa.

#### 2. Przedmiot i wzorce kontroli.

2.1. Przedmiotem kontroli w rozpatrywanej sprawie został uczyniony art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749; dalej: o.p.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego. NSA nie kwestionuje zatem konstytucyjności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego co do zasady, lecz jedynie fakt, że skutek ten następuje w momencie, w którym podatnik nie ma wiedzy o jego zaistnieniu.

Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był kilkakrotnie nowelizowany i obecne jego brzmienie różni się od tego kwestionowanego przez pytający sąd. W związku z powyższym przed przystąpieniem do merytorycznej oceny jego konstytucyjności Trybunał musi rozstrzygnąć dwie kwestie. Po pierwsze, należy ustalić dopuszczalność kontroli merytorycznej tego przepisu w kontekście art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z późn. zm.; dalej: ustawa o TK), zgodnie z którym utrata mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie jest przesłanką umorzenia postępowania przed TK. Należy przy tym wyjaśnić, że nowelizacja przepisu oznacza utratę jego mocy obowiązującej w poprzednim brzmieniu i nadanie mu mocy obowiązującej w nowym brzmieniu. Po drugie, niniejsze postępowanie zostało zainicjowane pytaniem prawnym, stąd konieczne jest ustalenie, czy kwestionowany przepis może być podstawą prawną rozstrzygnięcia sprawy sądowej i czy orzeczenie Trybunału faktycznie będzie miało wpływ na treść tego rozstrzygnięcia.

2.2. Kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został dodany do o.p. przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387, z późn. zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.). Miał on wówczas następującą treść: "Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe". Art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w tym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. i znalazł zastosowanie - jak wskazuje pytający sąd - w sprawie, na kanwie której sformułowano pytanie prawne. Wcześniej w o.p. występowały tylko dwie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, tj. wydanie przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz nabycie prawa do ulgi podatkowej.

Wprowadzone 1 stycznia 2003 r. zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe rodziło ten skutek, że termin przedawnienia biegł dalej dopiero od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia danego postępowania. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej z 2002 r. (druk sejmowy nr 414/IV kadencja) proponowana zmiana była motywowana w następujący sposób: "Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 K.c). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerywania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego". Wprowadzenie do systemu prawnego kwestionowanej regulacji motywowane było zatem, z jednej strony, potrzebą ujednolicenia zasad zawieszenia biegu terminu przedawnienia w różnych procedurach, a z drugiej strony - potrzebą wprowadzenia instrumentu zapobiegającego przedawnieniu zobowiązania w stosunku do podatnika, który popełnił przestępstwo lub przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Na potrzeby procesu legislacyjnego została wówczas sporządzona opinia z 8 maja 2002 r. do projektu ustawy autorstwa L. Etela, który stwierdził: "proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania (...) karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną

przerzucone na podatnika" (s. 9-10 opinii). Autor opinii zwrócił tym samym uwagę na niekorzystne skutki proponowanej regulacji prawnej z punktu widzenia interesu indywidualnego podatnika. Mimo to ustawa zmieniająca z 2002 r. wprowadziła do o.p. regulację przewidującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Dwa lata później art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został znówelizowany. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.), która weszła w życie 1 września 2005 r., nadała mu następującą treść: "Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania". Z uzasadnienia senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3019/IV kadencja) oraz rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3417/IV kadencja) wynika, że nowelizacja ta miała charakter precyzujący. W uzasadnieniach obu projektów ustawy stwierdzono: "Zmiana w art. 70 § 6 pkt 1 - uściśliła moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie karne skarbowe, ale tylko to postępowanie, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego to dotyczy zagadnienie przedawnienia".

Należy jednak zauważyć, że zmiana wprowadzona ustawą zmieniającą z 2005 r. nie tyle miała charakter precyzujący, co w istotnym stopniu zawężający zakres zastosowania tej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Po pierwsze, przesądzono, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje nie z chwilą wszczęcia jakiegokolwiek postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, lecz z chwilą wszczęcia takiego postępowania, którego przedmiotem jest podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążących się z niewykonaniem tego zobowiązania. Po drugie, wyeliminowano możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego. Za wprowadzeniem tej ostatniej zmiany opowiedział się w opinii z 16 grudnia 2004 r. o projekcie rządowym M. Kalinowski, stwierdzając: "Pewne wątpliwości budzi uznanie za przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczęcie postępowania karnego. Fakt toczenia się tego rodzaju postępowania nie ma wpływu na bieg postępowania podatkowego, w szczególności nie jest to okoliczność wstrzymująca bieg postępowania podatkowego". Usunięcie z o.p. możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego zostało pozytywnie ocenione przez przedstawicieli doktryny prawa. Zwrócili oni uwagę, że trudno byłoby wskazać przestępstwo pozostające w tak bliskim związku funkcjonalnym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, że fakt popełnienia tego przestępstwa uzasadniałby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" nr 1/2011, s. 17.

Obecne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., obowiązujące od 9 listopada 2010 r., zostało nadane ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306; dalej: ustawa zmieniająca z 2010 r.). Zgodnie z nim "Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania". Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (druk sejmowy nr 3106/VI kadencja) wynika, że nowela ta była odpowiedzią na wątpliwości organów podatkowych i sądów co do tego, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego, zawiesza bieg terminu przedawnienia. Nowela - jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy - "instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia uzupełnia o instytucję, którą można określić jako «spoczywanie biegu terminu przedawnienia» (stanowiąc, iż bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się)". Jednocześnie w uzasadnieniu projektu ustawy wskazano: "Z uwagi na fakt, że przepisy dotyczące przedawnienia są zaliczane do przepisów materialnych, a ustawa modyfikuje zasady dotyczące zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to projektowane przepisy będą miały zastosowanie tylko do zobowiązań powstałych po dniu wejścia w życie projektowanej ustawy. W związku z tym ustawa nie wprowadza przepisów przejściowych w tym zakresie".

Podsumowując powyższe ustalenia, należy stwierdzić, że kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. po jego wprowadzeniu do systemu prawnego był dwukrotnie nowelizowany. Potrzeba jego zmiany wynikała z faktu zbyt szerokiego ujęcia uregulowanej w nim przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne zawężenie zakresu zastosowania tej przesłanki, dokonane ustawą zmieniającą z 2005 r., motywowane było koniecznością ochrony interesu indywidualnego podatnika. Uznano, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie, ale tylko takie, które ściśle wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego zagrożonego przedawnieniem.

2.3. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny kwestionowanej regulacji, należy stwierdzić, czy pytanie prawne spełnia przesłanki sformułowane w art. 193 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy. Pytanie prawne uruchamia konkretną kontrolę konstytucyjności zaskarżonej regulacji, stąd też pytający sąd ma obowiązek wskazania w jego treści, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało postawione (art. 32 ust. 3 ustawy o TK). Jeśli pytanie prawne dotyczy przepisu, od którego nie zależy rozstrzygnięcie sprawy, to wydanie wyroku przez Trybunał jest niedopuszczalne, co rodzi konieczność umorzenia postępowania (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

Pytający sąd jako przedmiot kontroli w rozpatrywanej sprawie wskazał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego. Takie ujęcie przedmiotu kontroli prowadzi

do wniosku, że pytający sąd nie kwestionuje brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w pewnym przedziale czasowym (tekst jedn.: od wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2003 r. do dnia poprzedzającego wejście w życie ustawy zmieniającej z 2005 r.), lecz normę prawną wprowadzoną do tego przepisu 1 stycznia 2003 r. i obowiązującą do chwili obecnej. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w piśmie NSA z 20 kwietnia 2012 r.

W związku z tym Trybunał musiał ustalić, czy tak sformułowany zakres zaskarżenia odpowiada omówionej wyżej przesłance funkcjonalnej. Do stwierdzenia istnienia wymaganej przez art. 193 Konstytucji zależności powołany jest wprawdzie w pierwszym rzędzie pytający sąd, nie wyklucza to jednak możliwości dokonania przez Trybunał kontroli prawidłowości stanowiska zajętego przez ten sąd. W rozpatrywanej sprawie istotne znaczenie ma ustalenie stanu prawnego, w oparciu o który pytający sąd będzie rozpoznawał zawisłą przed nim sprawę. Z analizy akt sprawy, treści pytania prawnego oraz pisma NSA z 20 kwietnia 2012 r. wynika, że sprawa zawisła przed tym sądem będzie rozstrzygana w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r. (zob. s. 5 i 15 uzasadnienia pytania prawnego, a także s. 13-14 decyzji dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r., PPF/4407-UKS-2/09/MZ), obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Świadczy o tym także treść art. 21 ustawy zmieniającej z 2005 r., zgodnie z którym do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tej ustawy w życie stosuje się art. 70 § 4 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2005 r. Przepis ten wyczerpująco uregulował kwestię obowiązywania znowelizowanych przepisów w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych, przesądzając, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w nowym brzmieniu będzie miał zastosowanie jedynie do zobowiązań podatkowych powstałych po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r., tj. od 1 września 2005 r. Znaczy to, że do zobowiązań powstałych przed tą datą - tak jak w sprawie, której dotyczy pytanie prawne - art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

NSA w petitum pytania prawnego kwestionuje normę prawną wprowadzoną do art. 70 § 1 pkt 6 o.p. 1 stycznia 2003 r. i obowiązującą do chwili obecnej. Tak szeroki zakres zaskarżenia nie spełnia przesłanki funkcjonalnej. Podstawę prawną orzeczenia w rozpatrywanej przez NSA sprawie będzie bowiem stanowił art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. i tylko w tym przedziale czasowym przepis ten może podlegać kontroli Trybunału.

Jednocześnie należy wyjaśnić, że pomimo utraty mocy obowiązującej przepisu będącego przedmiotem pytania prawnego (art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w zakwestionowanym brzmieniu został uchylony ustawą zmieniającą z 2005 r.) nie zachodzi podstawa umorzenia postępowania z powodu utraty mocy obowiązującej przepisu przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, zawarta w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, gdyż to właśnie ta regulacja była podstawą rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny w pierwszej instancji, a w konsekwencji jest podstawą orzekania przez NSA. Ponadto, niezależnie od tego, NSA wskazał, że kwestionowana norma prawna nie utraciła mocy obowiązującej w wyniku kolejnych nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

2.4. Jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie pytający sąd wskazał art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu pytania prawnego uszczegółowiono ponadto, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest kwestionowany z punktu widzenia dwóch zasad wynikających z art. 2 Konstytucji, tj. zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasad poprawnej legislacji.

Niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa pytający sąd upatruje w tym, że podatnik nie jest informowany przez organy skarbowe o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnoskarbowego. W konsekwencji podatnik rozporządza swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciąży na nim żadne niezapłacone zobowiązanie podatkowe z okresu objętego terminem przedawnienia, a po pewnym czasie może się okazać, że jego przekonanie w tym zakresie jest błędne. Podatnik - zdaniem NSA - zostaje w ten sposób zaskoczony przez organ skarbowy, co podważa pewność obrotu prawnego, a tym samym narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Niezgodność kwestionowanej regulacji z tą ostatnią zasadą wynika również z tego, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne dla obywatela następstwa, nie przyznając mu jakiegokolwiek środka prawnego do obrony jego interesów.

Uzasadniając zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji, pytający sąd jedynie podsumował dotychczasowe orzecznictwo Trybunału w tym zakresie, dochodząc do wniosku, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. "nie spełnia powyższych kryteriów, w konsekwencji czego rodzi niepewność jego adresatów co do treści ich praw oraz stwarza dla organów stosujących ten przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) jego interpretacji". Należy więc uznać, że pytanie prawne - wbrew nakazowi wynikającemu z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK - nie zawiera uzasadnienia zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadami poprawnej legislacji, jak również nie wskazuje dowodów na jego poparcie. Postępowanie w tym zakresie zostało więc umorzone z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

### 3. Przedawnienie zobowiązania podatkowego.

3.1. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi część regulacji prawnej określającej zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych. Problematyka instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego została szczegółowo przedstawiona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43), w którym oceniana była zgodność art. 70 § 4 o.p. dotyczącego przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, z art. 2 Konstytucji. W związku z tym Trybunał ograniczył swoje wywody do kilku ogólnych uwag na potrzeby rozpatrywanej aktualnie sprawy.

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa - zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. - z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub

zastawu.

3.2. Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie formułuje również ogólnej zasady przedawnienia, która wymagałaby rozwinięcia i skonkretyzowania w poszczególnych gałęziach prawa. W trzech przepisach konstytucyjnych zostały jedynie ustanowione wyjątki wyłączające lub ograniczające stosowanie instytucji przedawnienia w prawie karnym. Art. 43 Konstytucji wyklucza możliwość przedawnienia zbrodni wojennych i zbrodni przeciwko ludzkości, zaś art. 44 Konstytucji wprowadza zawieszenie biegu przedawnienia w stosunku do przestępstw, nie ściganych z przyczyn politycznych, popełnionych przez funkcjonariuszy publicznych lub na ich zlecenie, do czasu ustania tych przyczyn. Natomiast zgodnie z art. 105 ust. 3 Konstytucji ulega zawieszeniu bieg terminu przedawnienia w postępowaniu karnym, jeśli postępowanie to zostało wszczęte wobec danej osoby przed dniem wyboru jej na posła i uległo na żądanie Sejmu zawieszeniu do czasu wygaśnięcia mandatu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone (por. wyroki z: 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; sygn. P 26/10, 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10; postanowienie z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Podobne stanowisko w tej kwestii zajmuje Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z 2 lipca 2002 r., sygn. akt II KK 143/02 (Lex nr 55526) stwierdził, że przedawnienie karalności nie jest objęte zakresem przedmiotowym art. 42 ust. 1 Konstytucji, zaś treść art. 43 i art. 44 Konstytucji nie pozwala przyjąć, że istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia czy chociażby ekspektatywa tego prawa.

3.3. Wobec braku konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy (por. wyrok z 23 maja 2005 r., sygn. SK 44/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 52; postanowienie o sygn. Ts 389/08). Swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie ma jednak charakteru nieograniczonego. Jak wskazał Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10, "ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. (...) Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności".

Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku o sygn. P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

3.4. Mając powyższe na uwadze, Trybunał stwierdził, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

4. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnoskarbowego.

4.1. Bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych może ulec zawieszeniu lub przerwaniu w sytuacjach określonych w art. 70 o.p.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza, że czas, jaki upłynął od początku biegu przedawnienia do zaistnienia przyczyny powodującej jego przerwanie, uważa się za niebyły, a przedawnienie rozpoczyna swój bieg na nowo. Skutek taki powodują: ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.) oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.).

Z kolei zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza, że termin przedawnienia przez czas

zawieszenia nie biegnie, przez co ulega wydłużeniu. Przesłankami zawieszenia biegu terminu przedawnienia - zgodnie z art. 70 § 6 o.p. w aktualnym brzmieniu - są następujące okoliczności:

- 1) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania,
- 2) wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania,
- 3) wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa oraz
- 4) doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

4.2. Jedną z przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, której dotyczy rozpatrywana sprawa, jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Przepis w zakwestionowanym brzmieniu, które podlega ocenie Trybunału, wymieniał także wszczęcie postępowania karnego. Ta przyczyna zawieszenia biegu terminu przedawnienia została wyeliminowana na podstawie ustawy zmieniającej z 2005 r. (zob. punkt 2.2 tej części uzasadnienia). Stosownie do art. 303 (art. 325a) ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, z późn. zm.; dalej: k.p.k.) w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.; dalej: k.k.s.), datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Postanowienie to jest wydawane wówczas, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W treści tego postanowienia określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną, nie wskazuje się natomiast osoby podejrzanej o popełnienie tego czynu. Z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe następuje zawieszenie biegu przedawnienia. Na tym etapie postępowanie karne skarbowe nie toczy się przeciwko określonej osobie, lecz dopiero zmierza do ustalenia podejrzanego. Podatnik nie jest zatem informowany o wszczęciu postępowania "w sprawie" i nie wie o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przejście z fazy postępowania "w sprawie" do kolejnej fazy postępowania "przeciwko osobie" następuje z chwilą przedstawienia tej osobie zarzutów. Staje się ona wówczas stroną tego postępowania. Od razu należy również zaznaczyć, że postępowanie karnoskarbowe może zakończyć się na etapie postępowania "w sprawie", jeżeli nie będzie uzasadnionego podejrzenia, że przestępstwo (wykroczenie) skarbowe popełniła konkretna osoba.

Sądy administracyjne reprezentują w zasadzie jednolity pogląd, zgodnie z którym warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie - zob. wyrok WSA w Warszawie z 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1293/09, Lex nr 588173; wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 373/09, Lex nr 549500; wyrok WSA w Łodzi z 18 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 953/09, Lex nr 580627; wyrok WSA w Gliwicach z 1 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 492/09, Lex nr 591459; wyrok WSA w Krakowie z 14 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 960/10, Lex nr 673333, a także wyroki NSA z 31 sierpnia 2010 r., sygn. akt I GSK 1111/09, Lex nr 744658 i z 29 września 2010 r., sygn. akt I GSK 1116/09, Lex nr 1116/09. W tym ostatnim wyroku NSA stwierdził, że "Literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje, iż zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie (ad personam)".

Odmienny pogląd zaprezentował WSA w Warszawie w wyroku z 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09 (Lex nr 592755), uznając, że poprzestanie na wykładni językowej art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mogłoby prowadzić do uzasadnionych wątpliwości co do zgodności tego przepisu z normami konstytucyjnymi, zwłaszcza z art. 2 Konstytucji. Konieczne jest więc, zdaniem tego sądu, sięgnięcie do innych reguł wykładni, a te prowadzą do wniosku, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe przeciwko konkretnej osobie. Zdaniem WSA w Warszawie, "wszczęte postępowania winny odnosić się do sfery penalizowanej związanej z niewykonaniem zobowiązania przez konkretnego podatnika. W istocie zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia winny zatem dotyczyć podatnika, który ma zaległość podatkową w postaci niewykonania zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Nie można więc akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane".

Z uzasadnienia pytania prawnego inicjującego postępowanie w rozpatrywanej sprawie wynika jednoznacznie, że pogląd WSA w Warszawie wyrażony w wyroku z 26 lutego 2010 r. był jednak odosobniony i nie przełamał dotychczasowej jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Można więc uznać, że owa linia orzecznictwa, jako utrwalona i upowszechniona, w sposób wiążący wyznacza treść kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w ten sposób, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie.

4.3. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 o.p.). Wyjątkowość tej instytucji wynika z tego, że organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia. Na tym etapie dysponują one szeroką gamą różnych instrumentów, takich jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy kontrola skarbowa. Organy podatkowe i skarbowe tego rodzaju działania powinny podejmować z odpowiednim wyprzedzeniem, tak by ostateczne wyjaśnienie sprawy wywiązania się podatnika z ciążącego na nim obowiązku podatkowego nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedynie szczególne okoliczności

mogą uzasadniać podejmowanie działań kontrolnych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ich kontynuowanie po tym terminie. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. za taką szczególną okoliczność uznaje wszczęcie przed upływem okresu przedawnienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126), dotyczącym instytucji hipoteki przymusowej, "konstytucyjnie uzasadnione jest wprowadzenie przez ustawodawcę na rzecz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego instrumentów prawnych ułatwiających zabezpieczenie i egzekucję należności publicznoprawnych". Jednakże "egzekwowanie należności podatkowych powinno (...) następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych". Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi instrument prawny ułatwiający egzekucję należności publicznoprawnych. Instrument ten nie może być jednak przez ustawodawcę kształtowany w dowolny sposób. Ustawodawca musi uwzględniać wszelkie wynikające z niego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla podatników, których zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bezpośrednio dotyka.

4.4. Z tych względów należy stwierdzić, że ustawowa regulacja instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinna uwzględniać różne zasady, normy i wartości konstytucyjne. Jej konstytucyjność należy zatem rozpatrywać na tle różnych postanowień ustawy zasadniczej.

Z jednej strony, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy postrzegać w kontekście art. 84 Konstytucji, wyrażającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Z obu tych przepisów wynika, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego (por. wyroki: z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; sygn. P 26/10; postanowienie sygn. Ts 389/08). Trybunał podkreślił, że "efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (...), a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego" (zob. orzeczenie z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., poz. 36, pkt III.3). Z tych względów przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest konstytucyjnie pożądanym sposobem jego wygaśnięcia, gdyż takim jest - jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. P 26/10 - szeroko rozumiana zapłata podatku, obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku (zob. A. Gomulowicz, Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, "Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny" z. 3/2008, s. 63 i n.). Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Z drugiej jednak strony, kształtując przepisy prawa daninowego, ustawodawca musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowanego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych (zob. wyroki: z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; sygn. P 26/10). Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem "wiecznym dłużnikiem" państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Jednocześnie zawilość przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i zróżnicowana wykładnia w praktyce organów podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wówczas bowiem to na podatniku ciąży obowiązek poprawnego obliczenia oraz zapłaty należnego podatku, a także złożenia prawidłowej deklaracji dokumentującej to rozliczenie. Upływ czasu, z jednej strony, wzmacnia przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego, lecz z drugiej strony, utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokość, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Z tych względów ustawodawca powinien w sposób wyważony korzystać z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Kształtując stosowną regulację prawną, powinien uwzględniać zarówno interes Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak i interes indywidualny podatnika. Na konieczność uwzględniania obu tych interesów Trybunał zwrócił uwagę zwłaszcza w wyroku z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41), stwierdzając: "nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych - z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa - zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać «ogólnej normy obejścia prawa podatkowego». Każda taka reakcja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników".

Należy również mieć na uwadze to, że przepis, którego konstytucyjność jest kwestionowana w niniejszym postępowaniu, ma charakter gwarancyjny. Wprawdzie jego celem jest dobro toczącego się postępowania podatkowego (oddaje on bowiem do dyspozycji organów podatkowych dodatkowy czas pozwalający na weryfikację prawidłowości dokonanego przez podatnika rozliczenia), jednak z uwagi właśnie na jego wymiar gwarancyjny, dobro toczącego się postępowania podatkowego musi zostać odpowiednio wyważone z dobrem podatnika, który chciałby mieć pewność co do swojej sytuacji prawnopodatkowej.

## 5. Zarzut naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.1. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Opiera się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, na "pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych" (wyrok z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga ponadto, by "nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw" (orzeczenie z 8 grudnia 1992 r., sygn. K 3/92, OTK w 1992 r., poz. 26).

Zdaniem pytającego sądu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w dwojaki sposób. Po pierwsze, dopuszcza zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania podatnika o wszczęciu postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Po drugie, w ocenie pytającego sądu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne dla podatnika skutki w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale jednocześnie nie przyznaje mu jakichkolwiek środków prawnych służących obronie jego interesów.

5.2. Oceniając argumentację pytającego sądu, Trybunał stwierdził, co następuje. Wskutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ulega ono wygaśnięciu z upływem 5-letniego terminu przedawnienia liczonego od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, lecz istnieje nadal i może być egzekwowane przez wierzyciela podatkowego. Podatnikowi wprawdzie nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, to jednak z uwagi na treść przepisów o.p. dotyczących instytucji przedawnienia ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do sytuacji podatnika, który nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygaśnie. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony.

Zgodnie z kwestionowanym art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wszczęcie takiego postępowania następuje w drodze postanowienia, które nie jest ogłaszane lub doręczane podatnikowi, gdyż do momentu przedstawienia mu zarzutów nie jest on stroną toczącego się postępowania karnoskarbowego. Nie jest mu również doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania "w sprawie", a zatem, jeżeli nie zostaną mu przedstawione zarzuty, może on w ogóle nie dowiedzieć się o tym, że zostało wszczęte postępowanie "w sprawie", które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że ta sama czynność, tj. wszczęcie postępowania karnoskarbowego "w sprawie" nie powoduje przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Zgodnie bowiem z art. 44 § 5 k.k.s., skutek taki następuje dopiero z momentem wszczęcia postępowania "przeciwko sprawcy". Analogiczne rozwiązania występują w procedurze karnej, gdzie art. 102 k.k. skutek w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa wiąże dopiero z wszczęciem postępowania "przeciwko osobie", która popełniła przestępstwo. W obu wypadkach negatywne skutki dla sprawcy przestępstwa, a także przestępstwa (wykroczenia) skarbowego w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności następują dopiero w momencie wszczęcia postępowania przeciwko niemu. Inaczej jest w prawie podatkowym, gdzie skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje już wszczęcie postępowania "w sprawie" o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, niezależnie od tego, czy do wszczęcia postępowania przeciwko podatnikowi w ogóle dojdzie.

Zgodnie z art. 313 § 1 k.p.k. (stosowanym na podstawie art. 113 k.k.s. w postępowaniu karnym skarbowym), postanowienie o przedstawieniu zarzutów rozpoczynające fazę postępowania in personam jest sporządzane, jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba. To postanowienie ogłasza się niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchuje się go, chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów zawiera wskazanie podejrzanego, dokładne określenie zarzucanego mu czynu i jego kwalifikacji prawnej. Dopiero zatem na tym etapie podatnik uzyskuje informację o wszczętym przeciwko niemu postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, które rodzi skutek w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa lub przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Dopiero też na tym etapie dowiaduje się on, że już wcześniej został zawieszony bieg terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego, tj. z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co znaczy, że zobowiązanie to nie przedawniło się. Mógł on w tym czasie wyzbyc się ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów, gdyż zgodnie z art. 86 § 1 o.p. jest on zobowiązany do ich przechowywania tylko do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego i w ten sposób pozbawić się dowodów prawidłowego rozliczenia się z podatków.

Warto podkreślić, że stan nieświadomości co do zaistnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być znacznie rozciągnięty w czasie. Zgodnie z art. 153 § 1 k.k.s., postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w terminie 3 miesięcy, przy czym termin ten może być przedłużony na okres do 6 miesięcy, a w szczególnie uzasadnionych wypadkach - na dalszy czas oznaczony. Z kolei art. 153 § 3 k.k.s. stanowi, że w razie niezakończenia dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe, prowadzonego przez organ postępowania przygotowawczego w ciągu 2 miesięcy, organ nadrzędny nad tym organem może przedłużyć dochodzenie na czas oznaczony.

Przedstawiony wyżej mechanizm narusza, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę

ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 o.p. Nie znaczy to, że - zdaniem Trybunału Konstytucyjnego - postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania in rem. Byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, która ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Gdyby bowiem podatnik wiedział, że w dotyczącej go sprawie toczy się postępowanie karne skarbowe, mógłby podjąć działania utrudniające lub uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego. Naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Co więcej, organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.3. Jedynie na marginesie powyższych ustaleń należy zauważyć, że w doktrynie pojawiły się głosy wskazujące, że jedynym celem wszczynania przez organy skarbowe postępowania karnego skarbowego tuż przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia, jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że "nowa regulacja z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej spowodowała wzmożone zainteresowanie organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych" (G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, "Prokuratora i Prawo" nr 3/2011, s. 82) oraz że "Utożsamianie zawieszenia terminu przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego w sprawie (art. 303 k.p.k.), a nie z wszczęciem postępowania karnego przeciwko osobie (art. 313 k.p.k.) mogłoby skutkować wystąpieniem takich praktyk organów podatkowych nieakceptowanych w demokratycznym państwie prawa (...). W efekcie w każdym przypadku organ podatkowy mógłby właściwie w dowolnym czasie zawiesić bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego" (B. Brzeziński, A. Olesińska, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" nr 1/2011, s. 14). Podobne obawy wyraził także pytający sąd na rozprawie przed Trybunałem. Co prawda, Minister Finansów w piśmie z 20 stycznia 2012 r. stwierdził, że "urzędy skarbowe dysponujące kompetencjami finansowymi organów postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego" (podobne stanowisko zajął również Marszałek Sejmu w piśmie z 7 listopada 2011 r.), a sama potencjalna możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa nie jest wystarczającą podstawą uznania przepisu za niekonstytucyjny, to jednak tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

6. Umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ze względu na stwierdzenie niezgodności kwestionowanej normy z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zbędna jest jej ocena z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W związku z tym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

7. Skutki orzeczenia.

Wyrok Trybunału dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r., obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., gdyż ze względu na przesłankę funkcjonalną, jaką musi spełniać pytanie prawne, przedmiotem kontroli Trybunału mógł być wyłącznie przepis, który pytający sąd zastosuje w sprawie, w związku z którą sformułował pytanie.

Trybunał zwraca jednak uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. W związku z tym skutkiem niniejszego wyroku jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu.



**2012-05-11 • MF • Dz.Urz.MF.2012.24 • CIT: art. 5; PIT: art. 8**

*Interpretacja uznana za nieaktualną w interpretacji MF z 2013-11-25*



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 11 maja 2012 r.**

**w sprawie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym mając na względzie tezy wynikające z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11), w kwestii opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, uprzejmie wyjaśniam.

Jak wynika z przepisów art. 4 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych - Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm. (dalej: "Ksh") - spółka komandytowo-akcyjna, podobnie jak spółka jawna, spółka partnerska i spółka komandytowa, jest nieposiadającą osobowości prawnej spółką osobową. Specyfiką spółki komandytowo-akcyjnej (dalej także: "SKA") jest jednak to, iż zasady jej funkcjonowania regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych zarówno dotyczące spółek osobowych, jak i spółki akcyjnej (spółki kapitałowej). W szczególności do spółki komandytowo-akcyjnej mają odpowiednie zastosowanie regulacje przepisu art. 347 § 1 Ksh, który przyznaje akcjonariuszom prawo do udziału w zysku rocznym przeznaczonym do wypłaty uchwałą walnego zgromadzenia.

Wskazać należy, iż przepisy art. 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz. U. z 2011 r. Nr 234, poz. 1391 z późn. zm. (dalej: "updop") oraz art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. (dalej: "updof") dotyczące zasad opodatkowania podatkiem dochodowym m.in. wspólników spółek nieposiadających osobowości prawnej nie zawierają żadnych szczególnych regulacji dotyczących akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. Zwracał na to uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt II FSK 3/10), w którym stwierdził:

"(...) podkreślić należy, że w przepisach prawa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek przepisu, który stanowiłby podstawę stosowania wobec akcjonariusza SKA odmiennych zasad opodatkowania niż w stosunku do komplementariusza SKA oraz wspólników innych spółek niemających osobowości prawnej. (...) Sąd kasacyjny w orzekającym składzie uznaje za zasadny pogląd, że w konsekwencji przyjętego w sprawie stanowiska, co do opodatkowania dochodów akcjonariusza SKA jako dochodów z działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) odpowiednie zastosowanie znajdą przepisy art. 14 ust. 1 i art. 44 u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Pogląd taki uzasadniony jest głównie tym, że skoro ustawa podatkowa nie różnicuje prawno-podatkowej sytuacji wspólników SKA, do akcjonariusza należy stosować takie same zasady w zakresie obowiązków podatkowych, jak do komplementariusza. (...) Podkreślić trzeba, iż przepisy prawa podatkowego stanowią autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne - w spornym przypadku przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym art. 126 K.s.h. (traktującego o odpowiednim stosowaniu do SKA przepisów dotyczących spółki komandytowej lub akcyjnej) mogą być traktowane jako przepisy szczególne tylko wówczas, gdy prawo podatkowe tak stanowi."

Tezy jakie wynikają z powyższego wyroku NSA nie znalazły jednak akceptacji w uchwale przyjętej w składzie 7 sędziów przez NSA w dniu 16 stycznia 2012 r. w której sąd stwierdził, iż "Biorąc pod uwagę pozycję prawną akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej należy stwierdzić, iż posiadanie akcji, podobnie jak udziałów w spółkach prawa handlowego, oraz czerpanie przychodów z podziału zysku, bez względu na to kiedy akcjonariusz otrzyma z tego źródła pieniądze lub wartości pieniężne, nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej...". Stwierdził w niej także, iż "w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.)".

Jakkolwiek w powyższej uchwale NSA dokonał interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie opodatkowania akcjonariusza SKA będącego osobą prawną, to jednak tezy z niej wynikające mają charakter ogólny, a to oznacza, iż mogą znaleźć zastosowanie również na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. również wówczas, gdy akcjonariuszem SKA jest osoba fizyczna.

Wskazać należy, iż już po wydaniu przez NSA powyższej uchwały, w orzecznictwie WSA podzielany jest wyrażony w niej pogląd, iż uzyskiwanie przez spółkę komandytowo-akcyjną przychodów oraz ponoszenie przez taką spółkę kosztów uzyskania przychodów nie rodzi - po stronie akcjonariusza takiej spółki - obowiązku wykazywania tych przychodów oraz kosztów, w proporcji do posiadanego w tej spółce prawa do udziału w jej zyskach. W orzecznictwie tym prezentowane są natomiast rozbieżne oceny dotyczące charakteru źródła uzyskanego przez akcjonariusza przychodu oraz czynności prawnej będącej podstawą ustalenia daty wystąpienia tego przychodu. W wyrokach: z 1.02.2012 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 976/11), z 8.02.2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1924/11), z 2.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 77/12) i z 8.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 95/12) Wojewódzkie Sądy Administracyjne uznały - w przeciwieństwie do stanowiska wyrażonego w uchwale przez NSA - iż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, a ponadto powiązały go nie z faktyczną wypłatą

"dywidendy", lecz z podjęciem uchwały o jej wypłacie. Innego natomiast zdania był WSA w Gdańsku, który w wyroku z dnia 06.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1104/11) uznał, iż otrzymana przez osobę fizyczną (niebędącego komplementariuszem akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej) dywidenda, stanowi przychód z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updof. W konsekwencji - zdaniem Sądu - obowiązek podatkowy powstaje z momentem wypłacenia dywidendy, podstawą opodatkowania jest kwota wypłacanej dywidendy, zaś opodatkowanie tego dochodu następuje zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 updof, tj. poprzez pobranie zryczałtowanego 19% podatku przez płatnika dywidendy (przez SKA). Analogiczne stanowisko, iż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, zajął także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1070/10.

W ocenie Ministra Finansów, choć orzeczenie NSA z 26.04.2012 r. oraz przytoczone powyżej wyroki WSA z 1.02.2012 r., 8.02.2012 r., z 2.03.2012 r. i z 8.03.2012 r. zapadłe już po uchwale z dnia 16.01.2012 r. wydane zostały na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to fakt ten nie ma decydującego znaczenia w zakresie oceny też wynikających z tej uchwały. W szczególności, nie jest zasadne wywodzenie różnic w podatkowej kwalifikacji dochodu akcjonariusza SKA na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych z treści art. 5b ust. 2 updof, w którym ustawodawca wprost przesądził, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to również uzyskane z tytułu udziału w tej spółce przychody wspólnika będącego osobą fizyczną traktowane są jako przychody z działalności gospodarczej. Jednakże wskazać należy, iż powyższe "doprecyzowanie" charakteru dochodu uzyskiwanego przez wspólnika spółki osobowej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i brak analogicznego zapisu w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wynikają z faktu, iż pierwsza z wymienionych ustaw różnicuje sposób opodatkowania podatników tego podatku w zależności od źródła dochodów (działalność gospodarcza, prawa majątkowe, kapitały, działalność wykonywana osobiście, itd.). Brak jest jednak takiego zróżnicowania na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która - za wyjątkiem dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych oraz dochodów z działalności rolniczej - dochody podatników tego podatku kwalifikuje jednolicie (bez podziału na źródła) i stosuje jednolite reguły ich opodatkowania, traktując je, co do zasady, jako przychody związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. A zatem należy przyjąć, iż na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepis analogiczny do art. 5b ust. 2 updof nie był potrzebny. Nie oznacza to jednak, że dochód będącego osobą prawną akcjonariusza SKA z tytułu udziału w takiej spółce jest jakąś inną kategorią dochodu niż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną. Trudno jest bowiem zakładać, aby racjonalny ustawodawca dopuszczał taką możliwość żeby kwalifikacja podatkowa danego przysporzenia - identycznego co do swojej istoty - zależała wyłącznie od tego, czy otrzymującym je jest osoba fizyczna, czy też osoba prawna. Względ na zasadę racjonalności ustawodawcy nakazuje odrzucić te rezultaty wykładni art. 5b ust. 2 updof, które są z nią sprzeczne, a przyjąć te, które pozostają z nią w zgodzie.

Uwzględniając zatem główną tezę wynikającą z uchwały NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. oraz biorąc pod uwagę późniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej zalecam następującą interpretację przepisów o podatku dochodowym.

Stosownie do treści art. 12 ust. 3 updof oraz art. 14 ust. 1 updof za przychody uzyskane z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej uważa się należne przychody choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Przepisy tej ustawy nie definiują pojęcia "przychód należny". W ślad zatem za orzecznictwem sądów administracyjnych sięgnąć należy do znaczenia tego określenia na gruncie wykładni językowej, a także na gruncie przepisów prawa cywilnego, a w szczególności przepisów Kodeksu spółek handlowych, które kształtują relacje akcjonariusza ze spółką komandytowo-akcyjną, w zakresie jego prawa do udziału w zyskach.

Zgodnie zaś z art. 347 § 1 Ksh, w związku z art. 126 § 1 pkt 2 Ksh, akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazany w sprawozdaniu finansowym, zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom, przy czym zgodnie z art. 348 § 2 Ksh uprawnionymi do dywidendy za dany rok podatkowy są na mocy wyżej wskazanych przepisów akcjonariusze, którym przysługiwało prawo do akcji w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku lub akcjonariusze którym przysługiwały akcje na dzień dywidendy.

Zatem z datą podjęcia uchwały przez walne zgromadzenie spółki komandytowo-akcyjnej o wypłacie dywidendy albo - jeżeli określony został dzień dywidendy - w tym dniu, przychód akcjonariusza z tytułu udziału w zysku takiej spółki staje się jego przychodem należnym, podlegającym z tą datą - stosownie do art. 5 updof oraz art. 5b ust. 2 i art. 8 updof - połączeniu z pozostałymi przychodami, o których mowa w art. 12 updof oraz art. 10 ust. 1 pkt 3 updof.

Stosownie więc do przepisów obu tych ustaw - kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi (osobie fizycznej, osobie prawnej) dywidendy, na podstawie uchwały o podziale zysku tej spółki, stanowi przychód z działalności gospodarczej, od którego należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, stosownie do art. 25 updof oraz art. 44 ust. 1 pkt 1 updof za miesiąc, w którym go uzyskano. Jeżeli podatnik oprócz ww. przychodu uzyskuje także inne przychody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, przyznana dywidenda zwiększa zatem będzie wysokość należnej zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy akcjonariuszom spółki komandytowo-akcyjnej (albo w którym został określony "dzień dywidendy").

Analogiczne do powyższych zasady należy odpowiednio stosować w zakresie zaliczek na poczet dywidendy, przyznanych akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej niebędącemu komplementariuszem tej spółki.

**2012-04-02 • NSA • II FPS 3/11 • PIT: art. 21**



## **Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego**

**z dnia 2 kwietnia 2012 r.**

**II FPS 3/11**

Przewodniczący: sędzia NSA Grzegorz Krzymień. Sędziowie NSA: Stefan Babiarz (współsprawozdawca), Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Bogusław Dauter, Bogdan Lubiński, Małgorzata Wolf-Kalamala, Tomasz Zborzyński.

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej Dominiki O.-B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 1 grudnia 2009 r. w sprawie ze skargi Dominiki O.-B. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działającego z upoważnienia Ministra Finansów, z dnia 4 czerwca 2009 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, po rozpoznaniu z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Anny Podsiadło na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 27 października 2011 r., sygn. akt II FSK 824/10, do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy tzw. ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim zakresem wyłącznie budynek mieszkalny, jego części lub udział w nim, czy również grunt, na jakim budynek ten został posadowiony?"

podjął następującą uchwałę:

**Tak zwana ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim zakresem nie tylko przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, ale także gruntu, na którym budynek ten został posadowiony.**

### **UZASADNIENIE**

Postanowieniem z 27 października 2011 r., II FSK 824/10, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej Dominiki O.-B. (dalej: skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 1 grudnia 2009 r., I SA/Gd 681/09, w sprawie ze skargi podatkowej na indywidualną interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (dalej: Dyrektor IS lub organ interpretacyjny), działającego z upoważnienia Ministra Finansów, z 4 czerwca 2009 r., w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego postanowił: (I) odroczyć rozpoznanie sprawy (II) na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

"Czy tzw. ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim zakresem wyłącznie budynek mieszkalny, jego część lub udział w nim, czy również grunt, na jakim budynek ten został posadowiony?"

Wyrokiem z 1 grudnia 2009 r. WSA w Gdańsku oddalił skargę skarżącej na wymienioną interpretację indywidualną wydaną w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, WSA w Gdańsku podał, że skarżąca wystąpiła do organu interpretacyjnego z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie tzw. ulgi meldunkowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. Przedstawiając stan faktyczny sprawy, skarżąca podała, że na mocy umowy darowizny z 15 października 2008 r. otrzymała od rodziców nieruchomość położoną w Gdańsku, stanowiącą działkę zabudowaną budynkiem mieszkalnym, w którym to budynku skarżąca była zameldowana od 2 kwietnia 2003 r. Nieruchomość, składająca się z gruntu oraz posadowionego na nim budynku, została przez skarżącą sprzedana 11 marca 2009 r. W dniu bezpośrednio poprzedzającym sprzedaż, to jest 10 marca 2009 r., skarżąca wymeldowała się z pobytu stałego pod tym adresem, a następnie w dniu 17 marca 2009 r. złożyła w urzędzie skarbowym oświadczenie zawierające wniosek o skorzystanie z wymienionej ulgi podatkowej.

W odniesieniu do tak przedstawionego stanu faktycznego, skarżąca zwróciła się o udzielenie informacji, czego w istocie dotyczy ulga meldunkowa, w tym o sprecyzowanie, czy ulgą tą objęte są także przychody uzyskane ze sprzedaży gruntu, na którym stoi sprzedany budynek. Przedstawiając własny pogląd w sprawie, skarżąca stwierdziła, że ulga meldunkowa powinna dotyczyć całości sprzedanej nieruchomości, a więc gruntu i posadowionego na nim budynku mieszkalnego. Nie wynika to, zdaniem skarżącej, z samej treści p.d.f., ale z przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.). Stanowią one bowiem, że grunt i posadowione na nim budynki stanowią całość nieruchomości i nie mogą być przedmiotem odrębnej sprzedaży.

W wydanej w dniu 4 czerwca 2009 r. indywidualnej interpretacji Dyrektor IS uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Organ - biorąc pod uwagę datę nabycia nieruchomości przez skarżącą, to jest 15 października 2008 r. - potwierdził, że zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1316) przysługiwała jej ulga

meldunkowa, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Organ uznał jednak, że wbrew przekonaniu skarżącej przychód uzyskany przez nią z odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości korzysta ze zwolnienia jedynie w tej części, która przypada na budynek mieszkalny, natomiast w części, w jakiej dotyczy gruntu, przychód ten podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e p.d.f.

Według organu interpretacyjnego ulga meldunkowa nie obejmuje przychodów z odpłatnego zbycia gruntów, zarówno tych, które stanowią odrębny przedmiot własności (prawo wieczystego użytkowania gruntu), jak i gruntów trwale związanych z budynkami, stanowiącymi część składową nieruchomości. Oznacza to, że w przypadku odpłatnego zbycia działki gruntu zabudowanej budynkiem mieszkalnym zwolnienie może dotyczyć, po spełnieniu warunku meldunku oraz warunku złożenia oświadczenia, wyłącznie przychodu uzyskanego ze zbycia budynku.

Pismem z 19 czerwca 2009 r. skarżąca wezwała Dyrektora IS do usunięcia naruszenia prawa, którego dopuścił się przez błędną wykładnię pojęcia budynku mieszkalnego, zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f.

W udzielonej odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Dyrektor IS stwierdził brak podstaw do zmiany wydanej indywidualnej interpretacji.

W skardze do WSA w Gdańsku skarżąca wniosła o uchylenie indywidualnej interpretacji, podtrzymując pogląd, że zwolnieniu z art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. podlega cały przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, to jest zabudowanej budynkiem mieszkalnym działki gruntu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uznał skargę za niezasadną i na podstawie art. 151 P.p.s.a. oddalił ją.

W uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że sprzedaż nieruchomości stanowi co do zasady źródło dochodu podlegającego opodatkowaniu. Nie jest sprawą sporną, że w p.d.f. brak jest legalnej definicji nieruchomości, a zatem w tym zakresie zastosowanie powinny znaleźć przepisy K.c., w tym art. 46 § 1, w myśl którego nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Zgodnie z art. 48 K.c. budynek (o ile ustawa nie stanowi inaczej) stanowi część składową nieruchomości i jako taki nie może stanowić odrębnego od niej przedmiotu obrotu, jeśli nie jest on odrębną nieruchomością. Z cytowanych przepisów niewątpliwie wynika, że budynek będący częścią składową nieruchomości nie może być sprzedany bez gruntu, na którym został wniesiony.

W ocenie Sądu pierwszej instancji posłużenie się przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. sformułowaniem "zbycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w nim" nie stanowi odejścia od cywilistycznego rozumienia pojęcia "nieruchomość" i nie zaprzecza uznaniu budynku za jej część składową. Jest to jedynie wyraz autonomii prawa podatkowego. Prawo cywilne i prawo podatkowe należą do dwóch różnych gałęzi prawa, co oznacza, że to samo zdarzenie faktyczne mogą odmiennie oceniać i przypisywać mu odmiennie skutki prawne. W rozpatrywanej sprawie zatem powstała sytuacja, w której w ujęciu prawa cywilnego skarżąca sprzedała jako całość nieruchomość gruntową wraz z budynkiem mieszkalnym, jednakże w prawie podatkowym czynność ta spowoduje powstanie obowiązku podatkowego jedynie w odniesieniu do części dochodu dotyczącego sprzedaży gruntu.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd pierwszej instancji uznał, że nie ma racji skarżąca, twierdząc, że w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. pojęcie budynku mieszkalnego ma dwa znaczenia, to jest oznacza budynek mieszkalny stanowiący odrębną własność oraz grunt zabudowany budynkiem mieszkalnym. Nie może zatem - według WSA w Gdańsku - podlegać zwolnieniu z opodatkowania cały przychód uzyskany przez skarżącą ze zbycia nieruchomości nabytej w drodze darowizny.

Wnosząc od wyroku WSA w Gdańsku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika - radcę prawnego) zaskarżyła go w całości i zarzuciła Sądowi pierwszej instancji naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. przez przyjęcie, że przepis ten wyłącza ze zwolnienia podatkowego kwotę przychodu uzyskanego ze zbycia gruntu, na którym posadowiony jest budynek mieszkalny.

Wskazując na powyższe podstawy wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie reformatoryjnie w trybie art. 188 P.p.s.a., ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podkreślono, że zwolnieniu przewidzianemu w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. powinien podlegać cały przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym, który dzieli los prawny gruntu zgodnie z zasadą superficies solo cedit. Strona twierdziła, że ustawodawca, wskazując na zameldowanie jako warunek skorzystania z omawianego zwolnienia podatkowego, nie mógł posłużyć się innym pojęciem niż budynek mieszkalny. Z tego względu na gruncie ustawy podatkowej termin ten powinien być rozumiany zarówno jako budynek/lokal mieszkalny stanowiący odrębną własność, jak i grunt zabudowany budynkiem mieszkalnym. W przekonaniu skarżącej przyjęcie wykładni dokonanej przez Sąd pierwszej instancji w istocie oznaczałoby wprowadzenie dodatkowego obciążenia podatnika o charakterze quasi-publicznoprawnym w postaci konieczności poniesienia kosztu wyceny sprzedanego gruntu przez rzeczoznawcę.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 27 października 2011 r., uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, koncentrujące się wokół problemu interpretacji zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. Zgodnie z treścią powołanego przepisu "wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku (...), jeżeli podatnik był zameldowany w tym budynku (...) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia (...)". Cytowany przepis stanowi wyjątek od zasady opodatkowania przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomości, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (por. art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a oraz art. 9 ust. 1 p.d.f.). Rozstrzygnięcie o zasadności zarzutu podniesionego przez skarżącą w skardze kasacyjnej wymaga

odpowiedzi na pytanie, czy ustanowiona w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f. ulga podatkowa obejmuje cały przychód ze sprzedaży gruntu i stanowiącego jego część składową budynku mieszkalnego, czy też odnosi się wyłącznie do przychodu uzyskanego ze zbycia budynku mieszkalnego.

Za wąskim rozumieniem omawianego zwolnienia podatkowego przemawiają przede wszystkim wyniki wykładni językowej, której w prawie podatkowym przypisuje się szczególne znaczenie. Zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze podkreśla się, że brzmienie tekstu aktu prawnego powinno być punktem wyjścia dla interpretacji przepisów podatkowych i tworzyć ramy, w jakich odczytuje się znaczenie normy prawnej (por. B. Brzeziński /w:/ Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, s. 422 i n.; L. Morawski: Wykłady w orzecznictwie sądów, Toruń 2002, s. 89-93 i wskazana tam literatura oraz orzeczenia; w nowszym orzecznictwie por. np. wyrok NSA z 5 listopada 2010 r., II FSK 1142/09, LEX nr 707777). Nie można również tracić z pola widzenia, że omawiana regulacja prawna wprowadza przywilej podatkowy, który jako odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania powinien być interpretowany ściśle (por. np. wyrok NSA z 25 października 2011 r., II FSK 798/10, treść orzeczenia dostępna w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych <https://cbois.nsa.gov.pl>).

W rozpatrywanym przypadku ustawa stanowi wprost o zwolnieniu w zakresie przychodu ze zbycia "budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku". Wydaje się zatem, że zamiarem ustawodawcy było objęcie ulgą meldunkową nie wszystkich środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości zabudowanej, ale tylko tych, które pochodzą ze zbycia budynku (jego części, udziału w nim). Należy zwrócić uwagę, że w grupie przepisów poświęconych opodatkowaniu spornego przychodu, to jest w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a, art. 30e ust. 1 p.d.f., posłużono się pojęciem "nieruchomości".

Terminu tego użyto również w samym art. 21 ust. 21 p.d.f. dla określenia warunków skorzystania ze spornego zwolnienia podatkowego. Zakładając zatem racjonalność ustawodawcy i uwzględniając podstawowe zasady techniki prawodawczej, za niedopuszczalne należałoby uznać stwierdzenie, że w obrębie tego samego aktu prawnego dwa różne pojęcia (budynku mieszkalnego i nieruchomości) mają takie samo znaczenie. Trudno byłoby także usprawiedliwić posłużenie się pojęciem "budynku mieszkalnego" koniecznością ustanowienia przesłanki zameldowania jako warunku zastosowania omawianej ulgi. Nic nie stało na przeszkodzie, aby ustawodawca - wprowadzając wymagania zameldowania - objął zwolnieniem przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości zabudowanej czy też gruntu wraz z posadowionym na nim budynkiem mieszkalnym.

Wskazane wyżej wąskie ujęcie ulgi meldunkowej nie musi również oznaczać przekreślenia cywilistycznej definicji "nieruchomości" i odejścia od zasady, że budynek stanowi część składową gruntu. Nie ulega wątpliwości, że p.d.f. nie definiuje ani pojęcia budynku mieszkalnego, ani nieruchomości, i w tym zakresie należy odwoływać się do przepisów K.c. Zasada superficies solo cedit nie powinna jednak stanowić przeszkody do autonomicznego kształtowania skutków podatkowych określonej czynności prawnej w sposób założony przez ustawodawcę podatkowego. Za dopuszczalne należałoby więc przyjąć - tak jak wskazał Sąd pierwszej instancji - twierdzenie, że w ujęciu prawa cywilnego skarżąca sprzedała nieruchomość składającą się z gruntu wraz z budynkiem mieszkalnym jako całością. Natomiast w prawie podatkowym czynność ta powoduje powstanie obowiązku podatkowego jedynie w odniesieniu do przychodu uzyskanego ze zbycia gruntu. Tak ukształtowane zwolnienie podatkowe stanowiłoby przejaw autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Dodatkowego argumentu przemawiającego za prezentowanym sposobem rozumienia art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f. dostarczają przepisy innej ustawy podatkowej - ustawy o podatku od spadków i darowizn z dnia 28 lipca 1983 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.). Przewidziana tam w art. 16 ust. 1 ulga mieszkaniowa oparta została na podobnej do ulgi meldunkowej konstrukcji. Zgodnie z brzmieniem powołanego przepisu, w przypadku nabycia własności budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość, w drodze określonych czynności (np. darowizny) przez osobę zaliczaną do I, II lub III grupy podatkowej, do podstawy opodatkowania nie wlicza się czystej wartości tego budynku lub lokalu w wysokości nieprzekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej lokalu. Na gruncie powołanego unormowania przyjmuje się, że zwolnienie w nim przewidziane może obejmować swym zakresem tylko nabyty budynek lub lokal mieszkalny, bez udziału w gruncie (por. wyrok WSA w Warszawie z 2 marca 2005 r., III SA/Wa 2191/04, LEX nr 212385). W świetle dokonanej wykładni systemowej oraz zasady spójności prawa podatkowego powstaje wątpliwość, czy podobnie skonstruowane ulgi podatkowe, posługujące się tym samym pojęciem (budynku mieszkalnego), powinny być w spornym zakresie odmiennie rozumiane.

Stanowisko przeciwne wobec omówionego powyżej, opowiadające się za szeroką interpretacją ulgi meldunkowej, kładzie nacisk na wykładnię systemową i celowościową (por. m.in. wyrok NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10, LEX nr 950564). W tym przypadku wskazuje się, że z uwagi na spójność i zupełność systemu prawa przepisy podatkowe nie mogą abstrahować od regulacji cywilnoprawnych. Wobec braku definicji nieruchomości i budynku w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych należy zatem przyjąć, że ustawodawca podatkowy zaczerpnął te pojęcia z prawa cywilnego. Z postanowień K.c. wynika zaś, że budynki są co do zasady częścią składową gruntu i nie mogą być samodzielnym przedmiotem zbycia (art. 48 i art. 47 § 1 K.c.), a tym samym przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W konsekwencji przychód uzyskany wyłącznie ze zbycia budynku stanowiącego część składową gruntu nie byłby w ogóle objęty zakresem zastosowania p.d.f. zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

W motywach powołanego wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego podniesiono, że z zestawienia treści art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a i art. 21 ust. 21 p.d.f. wynika, iż ustawodawca posługuje się w nich zamiennie pojęciem budynku i nieruchomości. Skoro zaś w świetle przepisów prawa cywilnego budynek może być nieruchomością jedynie wyjątkowo (art. 46 § 1 K.c.), to okazuje się, że sporne zwolnienie dotyczyłoby wyłącznie budynków, stanowiących na podstawie przepisów szczególnych odrębny od gruntu przedmiot własności. Taką interpretację trzeba byłoby natomiast ocenić jako niedopuszczalną. Prowadziłaby ona do naruszenia zasady równości wobec prawa, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) i przeczyłaby celom, jakie przyświecały wprowadzeniu omawianego zwolnienia podatkowego. Zamiarem ustawodawcy bowiem było objęcie ulgą każdego z podatników, który korzystał z budynku zgodnie z jego przeznaczeniem i był tam zameldowany przez wymagany ustawą okres. Brak więc jakichkolwiek podstaw do różnicowania sytuacji prawnej podmiotów zbywających grunty wraz z budynkami mieszkalnymi stanowiącymi ich część składową i podmiotów zbywających budynki mieszkalne stanowiące wyjątkowo odrębną nieruchomość. Gdyby ustawodawca chciał ograniczyć zwolnienie wyłącznie do przychodu ze zbycia budynku, to powinien określić znaczenie

pojęcia "zbycie budynku" dla celów podatku dochodowego, a także wskazać sposób obliczania przychodu objętego ulgą meldunkową. Dodatkowo podkreślono, że analizowany art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f. bezsprzecznie odnosi się do przychodu pochodzącego ze źródła, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a tej ustawy. Użyte w tych przepisach pojęcia więc powinny być rozumiane tak samo.

Mając na względzie przedstawione powyżej dwa całkowicie odmienne rozumienia treści art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a powołanej ustawy podatkowej i związane z tym konsekwencje zarówno dla orzecznictwa sądowego, jak i praktyki organów podatkowych, skład orzekający NSA w sprawie o sygn. akt II FSK 824/10 doszedł do przekonania, że przy jej rozpoznawaniu wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. Powstały zatem przesłanki uzasadniające wystąpienie z pytaniem prawnym do poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a. Jednocześnie wyjaśniono, że choć druga z prezentowanych koncepcji - opowiadająca się za zwolnieniem od podatku całego przychodu ze sprzedaży nieruchomości zabudowanej - przeważa w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wskazany wyżej wyrok NSA o sygn. akt II FSK 416/10 oraz wyrok WSA w Warszawie z 3 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2818/10, publ. <https://cbois.nsa.gov.pl>), to jednak zaskarżone w sprawie orzeczenie WSA w Gdańsku oraz orzeczenie WSA we Wrocławiu uchylone omówionym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10, jak również stanowisko prezentowane przez organy podatkowe wskazują, że kwestia interpretacji ulgi meldunkowej, a w szczególności jej zakresu, pozostaje nadal sporna (por. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 września 2011 r., nr ILPB2/415-672/11-2/ES i Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 4 października 2011 r., nr IPTPB2/415-377/11-4/KSU - treść dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Finansów <http://sip.mf.gov.pl>).

Prokurator Generalny w piśmie z 14 marca 2012 r. przedstawił stanowisko w sprawie oraz wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f., w stanie prawnym obowiązującym do końca 2008 r., obejmowała swoim zakresem nie tylko budynek mieszkalny, jego część lub udział w nim, ale także grunt, na jakim budynek ten został posadowiony.

Uzasadniając swoje stanowisko, Prokurator Generalny stwierdził, że na gruncie prawa podatkowego cały przychód ze sprzedaży nieruchomości podlega zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f., ponieważ sprzedaż budynku lub jego części wskazana w powyższym przepisie jest zbyciem nieruchomości, a ustawodawca posługuje się zamiennie określeniami budynku i nieruchomości, co wynika z brzmienia art. 21 ust. 21 p.d.f. Stanowi on, że zwolnienie podatkowe ma zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego złoży oświadczenie w odpowiednim urzędzie skarbowym, że spełnia warunki do skorzystania ze zwolnienia. Warunek złożenia oświadczenia w przypadku zbycia nieruchomości odnosić można jedynie do budynku wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f.

#### **Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:**

W sprawie o sygn. akt II FSK 824/10 skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadnie ocenił, że przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: czy uregulowana w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. tzw. ulga meldunkowa obejmowała swoim zakresem wyłącznie budynek mieszkalny, jego część lub udział w nim, czy również grunt, na jakim budynek ten został posadowiony. Tym samym zasadnie skład orzekający w tej sprawie w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a. przekazał powyższe zagadnienie do rozpoznania powiększonemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego. O poważnych wątpliwościach prawnych można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 P.p.s.a., będzie również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. R. Hauser, A. Kabat: Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach, "Państwo i Prawo" 2004, nr 2, s. 22).

Jak trafnie wskazał NSA w postanowieniu z 27 października 2011 r., II FSK 824/10, możliwe są dwa sposoby wykładni art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f., z których jeden jest wąski, opierający się na wykładni językowej, a drugi szeroki, sięgający obok wykładni językowej do metod należących do wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej). Oba ujęcia interpretacyjne odnalazły swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Stanowisko wykładające omawiany przepis p.d.f. w sposób wąski zostało na przykład przyjęte w wyroku WSA w Warszawie z 2 marca 2005 r., III SA/Wa 2191/04 (LEX nr 212385). Chociaż w orzecznictwie sądów administracyjnych przeważa drugi sposób wykładni art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. (por. wyrok NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10 oraz wyrok WSA w Warszawie z 3 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2818/10 - treść orzeczeń dostępna w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych <https://cbois.nsa.gov.pl>), to jednak zaskarżone w sprawie II FSK 824/10 orzeczenie WSA w Gdańsku oraz orzeczenie WSA we Wrocławiu uchylone wyrokiem NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10, jak również stanowisko organów podatkowych wskazują, że kwestia interpretacji ulgi meldunkowej, a w szczególności jej zakresu, pozostaje nadal sporna (por. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 września 2011 r., nr ILPB2/415-672/11-2/ES i Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 4 października 2011 r., nr IPTPB2/415-377/11-4/KSU - treść dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Finansów <http://sip.mf.gov.pl>).

Uwzględniając doniosłość zagadnienia prawnego wskazanego w postanowieniu NSA z 27 października 2011 r., II FSK 824/10, należy wziąć pod uwagę, że zagadnienie prawne stanowiące przedmiot pytania powinno być sformułowane ogólnie, w oderwaniu od okoliczności faktycznych danej sprawy, w tym sensie, że nie może chodzić o sposób rozstrzygnięcia tej sprawy ani w sposób bezpośredni, ani też pośredni. Zagadnienie to nie może sprowadzać się do postawienia pytania, które wymagałoby dokonania przez skład rozpoznający to zagadnienie prawne subsumcji. Rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego bowiem nie może polegać na podciągnięciu ustalonego stanu faktycznego pod wskazany w pytaniu przepis prawa, gdyż prowadziłyby to do rozstrzygnięcia sprawy (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA: z 24 czerwca 2002 r., OPS 7/02, ONSA 2003, nr 1, poz. 10; z 25 czerwca 2007 r., I FPS 1/07, ONSAiWSA 2007, nr 5, poz. 115; z 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, publ.: <https://cbois.nsa.gov.pl>; postanowienie Sądu Najwyższego z 22 października 2002 r., III CZP 64/02, w LEX nr 7703).

Postanowienie NSA z 27 października 2011 r., II FSK 824/10, spełnia powyższe kryterium. Jednakże ważną cechą



charakterystyczną sformułowanego w tym postanowieniu pytania sądowego jest to, że dotyczy ono art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f., który został uchylony przez art. 1 pkt 11 lit. a tiret piętnaste ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1316). Zadane pytanie sądowe dotyczy wprowadzie przepisu, który został uchylony, a zawarta w nim norma prawna ma zastosowanie tylko do przeszłych stanów faktycznych, jednakże to nie prowadzi automatycznie do wniosku o zbędności wydania uchwały przez NSA w trybie art. 187 § 1 i 2 P.p.s.a. W orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano wielokrotnie pogląd, że samo uchylenie bądź zmiana przepisu, który jest przedmiotem kontroli przed TK, nie stanowi jeszcze przesłanki wystarczającej dla uznania, że wystąpiła w pełni utrata mocy obowiązującej tego przepisu. Należy bowiem uznać, że przepis dalej obowiązuje, jeżeli wywołuje skutki prawne, czyli nadal możliwe jest jego zastosowanie do jakiegokolwiek sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości (por. rozstrzygnięcia TK z: 5 stycznia 1998 r., P 2/97, OTK ZU 1998, nr 1, poz. 1, s. 6-7; 18 listopada 1998 r., SK 1/98, OTK ZU 1998, nr 7, poz. 120, s. 677; 17 listopada 2004 r., SK 54/03, OTK ZU-A 2004, nr 10, poz. 113; 18 września 2006 r., SK 15/05, OTK ZU-A 2006, nr 8, poz. 106). Uchylenie zatem wymienioną wyżej ustawą art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. nie zmienia okoliczności, że norma prawna, zawarta w tym przepisie, nadal wywiera skutki prawne, gdyż domaga się swojego zastosowania do przeszłych stanów faktycznych - m.in. do sprawy skarżącej II FSK 824/10, na kanwie której sformułowano rozpoznawane pytanie. W tym sensie norma prawna nadal obowiązuje, co uzasadnia usunięcie rozbieżności w jej stosowaniu przez sądy administracyjne oraz wątpliwości powstałych w sprawie II FSK 824/10 w drodze uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a.

Przechodząc do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego i rozpoznania sprawy, należy stwierdzić, że z dwóch wymienionych sposobów wykładni art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. (wąskiego i szerszego) na aprobatę zasługuje interpretacja uwzględniająca obok wykładni językowej także wykładnię systemową i funkcjonalną, za czym przemawiają dyrektywy wykładni prawa oraz sposób uregulowania tzw. ulgi meldunkowej w przepisach p.d.f., których brzmienie sprawia, że konieczne jest uwzględnienie kontekstu systemowego art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f.

W myśl art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2009 r. wolne od podatku dochodowego są: (...) pkt 126) przychody uzyskane z odpłatnego zbycia: a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie - jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a-d na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22 (...). Kluczowe dla rozpatrywanego zagadnienia prawnego jest pytanie o prawną kwalifikację przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a p.d.f., z punktu widzenia art. 21 ust. 21 p.d.f. Ten ostatni przepis ma tu istotne znaczenie, ponieważ to on ustanawia istotne przesłanki przedmiotowe zwolnienia, stwierdzając, że "zwolnienie ma zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia (...) złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia".

Uregulowana w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. ulga podatkowa - tzw. ulga meldunkowa - jest skorelowana z katalogiem źródeł przychodu, zawartym w art. 10 ust. 1 p.d.f. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a tej ustawy źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, jeżeli nie nastąpiło ono w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., dotyczy przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a/ tej ustawy, przy spełnieniu określonych w ustawie warunków. Ustawodawca, określając zakres zwolnienia, użył określenia "przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku".

W ustawie podatkowej nie zdefiniowano ani pojęcia nieruchomości, ani pojęcia zbycia i nabycia. W dotychczasowym orzecnictwie nie budziło wątpliwości, że pojęcie nieruchomości zostało przejęte przez ustawodawcę podatkowego z prawa cywilnego. Także pojęcie nabycia nieruchomości definiowano odwołując się do pojęć i instytucji prawa cywilnego, regulujących czynności prawne, w wyniku których dochodzi do przeniesienia prawa własności nieruchomości (por. wyroki NSA: z 16 stycznia 2009 r., II FSK 1495/07, z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10, publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>). Wąska wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. opiera się na poglądzie, że w ramach autonomii prawa podatkowego ustawodawca wyodrębnił niejako z czynności prawnej zbycia: (a) zbycie gruntu i (b) zbycie budynku i powiązał z nimi różne skutki podatkowe. Należy zatem rozważyć, czy przy konstrukcji ulgi meldunkowej ustawodawca przyjął rozumienie tych pojęć zgodne z ich rozumieniem na gruncie prawa cywilnego, czy też w zakresie autonomii prawa podatkowego przypisał im swoiste znaczenie na gruncie ustawy podatkowej - p.d.f.

Rozważając relacje między prawem podatkowym a prawem cywilnym, należy w pierwszej kolejności zauważyć, że wprowadzie prawo cywilne i prawo podatkowe stanowią dwie odrębne gałęzie prawa, normujące odmienne stosunki prawne, obie te gałęzie jednak stanowią część systemu prawa, który z założenia powinien być spójny i zupełny oraz stanowić uporządkowany zbiór norm prawnych. Pomiedzy normami prawnymi w systemie prawa zachodzą związki treściowe takiego typu, że istnieją logiczne powiązania pomiędzy normami, tzn. treść jednej normy co do zasady pozostaje w zgodzie z treścią innej normy, a ponadto pojęcia stosowane przez ustawodawcę w przepisach zawierających elementy norm prawnych odznaczają się względną jednolitością terminologiczną (por. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek: Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 2011, s. 131). Stosowanie względnie jednolitej terminologii oznacza, że ustawodawca nie przypisuje danemu pojęciu dwóch różnych znaczeń, mając na względzie komunikatywność przepisów prawa dla adresatów prawa. W myśl bowiem § 10 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz.U. Nr 100, poz. 908), do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. W sytuacji gdy ustawodawca posługuje się w różnych gałęziach prawa danym pojęciem w różnych znaczeniach - wszakże jednolitość terminologiczna języka prawnego jest względna - wynika to explicite z treści przypisów (np. z definicji legalnych) lub jest ewidentne w świetle zasad i charakteru danej gałęzi prawa.

Mając na względzie ogólną zasadę spójności systemu prawa, należy zauważyć, że powstanie obowiązku podatkowego niejednokrotnie związane jest z dokonaniem czynności prawnej regulowanej przepisami prawa cywilnego, tzn. czynność cywilnoprawna jest elementem podatkowego stanu faktycznego. Odwołując się do pojęcia autonomii prawa podatkowego, jak

czyni to Sąd pierwszej instancji, nie można pomijać tych systemowych powiązań (por. M. Zirk-Sadowski: Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego", 2004, nr 2, s. 113, R. Mastalski: Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12, A. Gomułowicz /w:/ A. Gomułowicz, J. Małecki: Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 136 i 162). Ustawodawca podatkowy bowiem może posługiwać się pojęciami prawa cywilnego, przejmując je do prawa podatkowego; może także, używając identycznych pojęć, definiować je na użytek i potrzeby ustaw podatkowych, wówczas nadając im jednak znaczenie swoiste i odrębne, wyłącznie na potrzeby tej gałęzi prawa (por. A. Gomułowicz: op. cit., s. 164). 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 (por. R. Mastalski: op. cit., s. 12), ustawodawca powinien korzystać wstrzeźliwie z możliwości autonomicznego określania pojęć, nadając terminom i zwrotom występującym w innych gałęziach prawa odmienne znaczenie w zakresie prawa podatkowego tylko wówczas, gdy przemawiają za tym treści wprowadzanych rozwiązań (por. W. Nykiel: Autonomia prawa podatkowego, wybrane zagadnienia /w:/ Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 401; M. Goettel, A. Goettel: Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, (red.) M. Goettel, M. Lemonnier Warszawa 2011, s. 47).

Rozpoznając przedłożone zagadnienie prawne, należy uwzględnić powyższe uwagi o spójności systemu prawa i jednolitości terminologicznej języka prawnego i w pierwszej kolejności zauważyć, że w p.d.f. brak definicji legalnej, która ustanawiałaby normatywny obowiązek przypisania pojęciom "nieruchomość", jej "odpłatne zbycie" lub "odpłatne nabycie" znaczenie inne niż na gruncie prawa cywilnego. Jak już bowiem stwierdzono, pojęcia te nie są definiowane przez ustawodawcę na gruncie p.d.f. Zasada spójności systemu prawa, przy uwzględnieniu identyczności wymienionych wyżej pojęć prawa podatkowego z pojęciami utrwalonymi w gałęzi prawa cywilnego, wręcz wymaga, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zastosowania "przynajmniej" wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej właśnie do prawa cywilnego. W art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. nie uregulowano bowiem wszystkich warunków zwolnienia podatkowego.

W art. 21 ust. 21 p.d.f. ustawodawca wskazał, że zwolnienie to ma zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego złoży oświadczenie we właściwym urzędzie skarbowym o spełnieniu warunków zwolnienia. Odczytując art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. w kontekście powołanego wyżej przepisu, należy zauważyć, że ustawodawca w sytuacji uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia praw określonych w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ i d p.d.f. kwalifikuje je jako uzyskane ze zbycia bądź to nieruchomości, bądź to praw majątkowych.

Do przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości należy zaliczyć przypadek wskazany w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. b p.d.f., tj. ze zbycia lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu. Sytuacje wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c i d p.d.f. należy zaliczyć do przypadków uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia praw majątkowych, gdyż tak je kwalifikuje ustawodawca w końcu każdego z tych przepisów, stwierdzając: "(...) lub udziału w takim prawie". Dotyczą one zbycia: spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie (lit. c) oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie (lit. d). Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu jest przykładem ograniczonego prawa rzeczowego, o którym mowa w art. 244 § 1 K.c. Od dnia 19 sierpnia 2004 r. (zob. art. 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 172, poz. 1804) pojęciem tym zastąpiono trzy prawa spółdzielcze: własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. W art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/-d p.d.f. ustawodawca objął zwolnieniem uzyskany ze zbycia przychód tylko w przypadku dwóch z powyższych praw spółdzielczych, tj. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie. Oba te prawa są objęte art. 244 § 1 K.c. pod pojęciem "spółdzielczych własnościowych praw do lokali". Do nich ustawodawca nakazuje zastosować przepisy rozdziału 21 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 ze zm.), tj. rozdziału pt. "Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu". Wniosek taki wynika także z art. 52 pkt 1-5 tej ustawy.

Powstaje więc pytanie: czy budynek mieszkalny, jego część (z wyjątkiem przypadku, gdy chodzi o lokal stanowiący odrębną nieruchomość zgodnie z art. 46 § 1 K.c.) lub udział w nim może być prawem majątkowym? Taką sytuację przewidują np. art. 226 czy art. 231 K.c. W pierwszym przypadku dochodziłoby do uzyskania przychodu z tytułu zwrotu nakładów koniecznych (budynku) jako wierzytelności (prawo majątkowe), a w drugim w istocie nie dochodziłoby do powstania przychodu ze zbycia budynku, gdyż tu powstałoby roszczenie o przeniesienie własności działki zajętej na budowę budynku. Tym samym przepisy te nie dotyczą sytuacji, w której dochodziłoby do zbycia budynku mieszkalnego, a właśnie takie sytuacje są objęte zakresem tzw. ulgi meldunkowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. W przypadku wierzytelności niespełniona byłaby również przesłanka zameldowania w budynku mieszkalnym, która jest obligatoryjną przesłanką zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. W efekcie należy uznać, że budynek mieszkalny, jego część lub udział w nim nie może być odrębnym od gruntu przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, bo wynika to wprost z art. 47 § 1 w związku z art. 48 K.c., a inna wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. byłaby wykładnią ad absurdum. Tym samym odczytując art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. w kontekście art. 21 ust. 21 tej ustawy, należy stwierdzić, że "zbycie budynku mieszkalnego", o którym mowa w pierwszym z tych przepisów, koresponduje z pojęciem "nieruchomości" z art. 21 ust. 21 p.d.f., gdyż nie może być utożsamiane ze zbyciem prawa majątkowego. W konsekwencji pojęcie "budynek mieszkalny" z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. i pojęcie "nieruchomość" z art. 21 ust. 21 tej ustawy zostały użyte przez ustawodawcę zamiennie, co prowadzi do odczytania regulacji art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. jako dotyczącej zbycia budynku mieszkalnego wraz z gruntem, gdyż oba te elementy stanowią nieruchomość w myśl wymienionych wyżej przepisów K.c.

Wykładnię tę wzmacniałaby - jak trafnie podniesiono w wyroku NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10 - treść art. 2 ust. 1 pkt 4 p.d.f., zgodnie z którym ustawy nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Skoro budynki co do zasady są częścią składową gruntu w myśl art. 48 K.c. i jako takie nie mogą być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych w świetle art. 47 § 1 K.c., to budynki niebędące odrębnymi nieruchomościami nie mogą być samodzielny przedmiotem zbycia bez gruntu, którego stanowią część składową. Zbycie dotyczyć może łącznie gruntu i budynku, który stanowi część składową nieruchomości. Tym samym przychód uzyskany ze zbycia wyłącznie budynku stanowiącego część składową gruntu nie byłby w ogóle (art. 2 ust. 1 pkt 4 p.d.f.) - jako wynikający z czynności, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy - objęty zakresem obowiązywania p.d.f. i nie byłoby



potrzeby stosowania zwolnienia podatkowego w tym zakresie, natomiast przychód ze zbycia nieruchomości zabudowanej budynkiem, stanowiącym część składową gruntu przed upływem 5 lat od jej nabycia, nawet gdyby zbywca był w budynku zameldowany więcej niż 12 miesięcy przed datą zbycia, byłby w całości objęty opodatkowaniem. Takie odczytanie art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., oparte na wykładni językowej, tj. na ścisłym rozumieniu pojęcia "budynku mieszkalnego", prowadziłoby do niemożliwych do zaakceptowania konsekwencji, czyniłoby bowiem z analizowanej ulgi podatkowej "martwą" instytucję prawną. Uwzględniając zatem wykładnię systemową wewnętrzną p.d.f. (odwołanie do art. 21 ust. 21 oraz art. 2 ust. 1 pkt 4 p.d.f.), a także dyrektywę wykładni funkcjonalnej - argument z konsekwencji (por. L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 170), należało odejść od wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., przyjmując, że ustawodawca nie wprowadza regulacji oderwanej - w ramach autonomii prawa podatkowego - od prawa cywilnego. Przyjęcie innej oceny prowadziłoby do wyżej wykazanego absurdalnego rezultatu.

Powyższa wykładnia prawa uwzględnia pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, że w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej przez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który językowo wydaje się jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów co do poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie SN z 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37, Biuletyn SN 2007, nr 5, poz. 18; postanowienie NSA z 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyroki NSA: z 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08, z 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, z 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, publ. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński: Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291 i n., L. Morawski: op. cit., Toruń 2010, s. 74-83). Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym - jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa należącej do systemu prawa polskiego. Wykładając więc dany przepis prawa, należy brać pod uwagę jego relacje z innymi przepisami danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz przepisami zawartymi w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako argumentum a rubrica, gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (por. L. Morawski: op. cit., s. 152 i n.).

Ponadto wąska wykładnia językowa art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., ignorująca powyższe konstatacje orzecznictwa i nauki prawa w zakresie metod interpretacji prawa, prowadziłaby do skutków niezgodnych z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem wszyscy są równi wobec prawa i mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano, że istotą tej zasady jest nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie tej samej kategorii (klasy), przynależnej do tej samej kategorii ze względu na to, że posiadają tę samą cechę istotną (relewantną). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (por. wyroki TK: z 12 grudnia 2000 r., SK 9/00, OTK ZU 2000 r., nr 8, poz. 297; z 5 listopada 1997 r., K 22/97, OTK ZU 1997 r., nr 3-4, poz. 41; z 18 stycznia 2000 r., K 17/99, OTK ZU 2000 r., nr 1, poz. 4). Wyjątki od tej zasady muszą mieć charakter relewantny, tzn. pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć ich realizacji, muszą być proporcjonalne, tzn. waga interesów, którym ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych, i muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok TK z 18 listopada 2008 r., P 47/07, OTK ZU-A 2008 r., nr 9, poz. 156 oraz przywołane tam inne wyroki Trybunału).

Stanowiąc o ulgach podatkowych, ustawodawca podatkowy ma względną swobodę, powinien jednak uwzględnić przy ich regulacji zasadę równości, wyrażającą się w równym traktowaniu osób znajdujących się w obrębie tej samej klasy (grupy), charakteryzującej się w równym stopniu daną istotną cechą (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2009 r., P 6/07, OTK ZU-A z 2009 r., nr 1, poz. 2). W rozpoznawanej sprawie, na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., cechą istotną w punktu widzenia prawodawcy, charakteryzującą grupę zwolnionych podatników, jest zameldowanie w zbywanym budynku (lokalu) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed dniem zbycia. Przy tak sformułowanych cechach grupy zwolnionej, przyjęcie, że ze zwolnienia wyłączono podatników, którzy byli zameldowani przez wymagany dla zwolnienia okres w budynkach stanowiących część składową gruntu, prowadziłoby do wyniku sprzecznego z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Tak więc kryterium wykładni zgodnej z Konstytucją RP - dostrzeżone w powoływanym już wyroku NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10 - wymaga przyjęcia rozumienia art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. możliwego do wywiedzenia w drodze wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej, w tym celowościowej.

Przyjęcie jako źródła przychodów zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat od jej nabycia miało zapobiec spekulacjom na rynku nieruchomości, zwłaszcza rynku dotyczącym budynków i lokali mieszkalnych. Zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. pozwala realizować ten cel, jednocześnie zwalniając z opodatkowania osoby, które nabyły nieruchomość (prawo do domu czy lokalu), z której przez określony w ustawie okres korzystały w celach zgodnych z przeznaczeniem nieruchomości czy prawa (i mogą to wykazać w sposób wskazany w ustawie), co wykluczało cel spekulacyjny ich nabycia. Wykładnia celowościowa zatem wskazuje, że ustawodawca zamierzał objąć zwolnieniem każdego podatnika, który korzystał z budynku czy prawa do lokalu bądź domu w spółdzielni mieszkaniowej zgodnie z jego przeznaczeniem.

Porównanie treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a/ i b p.d.f. i art. 21 ust. 1 pkt 126 tej ustawy wyraźnie wskazuje, że zwolnienie uregulowane w ostatnim z powołanych przepisów odnosi się do przychodów ze źródła określonego w pierwszym z nich. Pojęcia w nich użyte powinny więc być rozumiane tak samo. Trudno zakładać, że racjonalny ustawodawca nie zdawał sobie sprawy z niemożności zbycia samego budynku mieszkalnego, jeżeli nie stanowił on odrębnej od gruntu nieruchomości. Jeżeli zatem chciał ograniczyć zakres zwolnienia wyłącznie do przychodu ze zbycia budynku mieszkalnego, powinien był określić szczególne znaczenia pojęcia "zbycie budynku mieszkalnego" dla celów podatku dochodowego, nie używać też przy regulacji zwolnienia pojęcia nieruchomości, jeżeli nie nadał mu w ustawie podatkowej odrębnego znaczenia. Przyjęcie takiego ograniczonego zakresu zwolnienia wymagałoby także wskazania sposobu obliczenia przychodu podlegającego zwolnieniu. Artykuł 19 ust. 1 p.d.f. dotyczy bowiem wyłącznie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy.

Wykładnia systemowa i celowościowa dają zatem podstawę do stwierdzenia, że przychodem zwolnionym od opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. jest przychód uzyskany ze zbycia nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym, a nie przychód wyłącznie ze zbycia budynku. Takie znaczenie pojęcia budynku mieszkalnego (jako gruntu zabudowanego budynkiem mieszkalnym) mieści się także w dopuszczalnym (potocznym) znaczeniu wyrażenia "zbycie budynku mieszkalnego", przez które to pojęcie rozumiana jest sprzedaż domu i gruntu, na którym dom ten jest posadowiony. Tym samym przyjęta przez NSA w wyroku z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10, wykładnia omawianego przepisu oparta jest na zgodnych wynikach wykładni językowej, systemowej (wewnętrznej i zewnętrznej) oraz funkcjonalnej (celowościowej), a tym samym zasługuje na pełną aprobatę.

Uwzględnienie wymagań wykładni systemowej zewnętrznej prowadzi do pytania, jaki wpływ na wykładnię art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. ma instytucja ulgi podatkowej w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm., dalej: u.p.s.d.), przywołana w postanowieniu NSA z 27 października 2011 r., II FSK 824/10. Zdaniem składu NSA zadającego rozpoznawane pytanie sądowe ulga przewidziana w art. 16 ust. 1 u.p.s.d. dostarcza dodatkowych argumentów przemawiających za wąskim rozumieniem tzw. ulgi meldunkowej z p.d.f.

Przewidziana w art. 16 ust. 1 u.p.s.d. ulga mieszkaniowa oparta została na konstrukcji podobnej do ulgi meldunkowej. Zgodnie z brzmieniem powołanego przepisu, w przypadku nabycia własności budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, w drodze określonych czynności (np. darowizny) przez osobę zaliczaną do I, II lub III grupy podatkowej, do podstawy opodatkowania nie wlicza się czystej wartości tego budynku lub lokalu w wysokości nieprzekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej lokalu. Na gruncie powołanego unormowania przyjmuje się, że pojęcie nieruchomości jest rozumiane w ten sam sposób co przy uldze meldunkowej, ponieważ uregulowane w tym przepisie nabycie własności budynku mieszkalnego następuje przez przeniesienie własności gruntu, na którym usytuowany jest ten budynek. Zwolnienie w nim przewidziane jednak może obejmować swym zakresem tylko nabyty budynek lub lokal mieszkalny, bez udziału w gruncie. W przypadku bowiem tej ulgi ustawodawca explicite nie wlicza do podstawy opodatkowania czystej wartości budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. To właśnie na celowym posłużeniu się przez ustawodawcę takim ograniczeniem oparta jest wykładnia, w myśl której ulga z u.p.s.d. nie obejmuje gruntów, na których osadzone są budynki mieszkalne. W obu ustawach, p.d.f. i u.s.p.d., należy przyjąć analogiczne rozumienie pojęcia nieruchomości, jednakże nie można przyjąć takiego samego rozumienia analizowanej instytucji ulgi w p.d.f. i ulgi w u.p.s.d., gdyż w przepisach u.p.s.d. ustawodawca wyraźnie określił zakres ulgi, czego nie uczynił w uldze uregulowanej w art. 21 ust. 1 pkt 126 p.d.f. Takie działanie ustawodawcy - doprecyzowanie zakresu ulgi w u.s.p.d. - należy ocenić jako celowe, wykładnia systemowa zewnętrzna zatem prowadzi do wzmocnienia wyżej przedstawionej wykładni tzw. ulgi meldunkowej. Skoro bowiem ustawodawca w przepisach regulujących ulgę z p.d.f. nie dokonał ograniczenia zakresu przedmiotowego tej ulgi na podobieństwo ograniczenia dokonanego w u.p.s.d., to nie ma podstaw do przyjęcia zawężającej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f., w myśl której z zakresu ulgi wyłączone są grunty, na których posadowiono budynki mieszkalne będące przedmiotem zbycia.

W art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. - jak już wyżej stwierdzono przez odwołanie się do art. 21 ust. 21 p.d.f. - uregulowano tzw. "ulgę meldunkową", w której zakresie mieści się nieruchomość pojęta jako grunt wraz ze związanym z nim budynkiem mieszkalnym (art. 46 K.c.). Redakcja tego przepisu p.d.f. wskazuje, że normy prawa cywilnego, zawarte w art. 46 i art. 47 K.c., uzupełniają normę prawa podatkowego i stanowią budulec dla instytucji prawnopodatkowej tzw. "ulgi meldunkowej" (na taką "uzupełniającą" rolę prawa cywilnego dla norm prawa podatkowego wskazuje się m.in. B. Brzeziński: Prawo podatkowe a prawo cywilne, /w:/ Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, passim). Bez systemowego odniesienia do wymienionych przepisów K.c. wykładnia językowa art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ p.d.f. prowadziłaby do wyników niemożliwych do zaakceptowania, konsekwencją bowiem takiej wykładni byłaby sytuacja, w której analizowana ulga podatkowa nie mogłaby znaleźć zastosowania zgodnego ze swoim celem. Gdyby ustawodawca podatkowy inaczej rozumiał pojęcia nieruchomości i budynku mieszkalnego, to powinien był zawrzeć stosowne definicje w ustawie podatkowej.

Reasumując powyższe rozważania, na zadane pytanie sądowe należy udzielić odpowiedzi o treści następującej: tzw. ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a/ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., obejmowała swoim zakresem nie tylko przychody uzyskane z odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, ale także gruntu, na którym budynek ten został posadowiony. Uwzględniając powyżej zaprezentowane zasady wykładni prawa oraz oparte na nich rozumowanie w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a. podjął uchwałę o treści jak w sentencji.

2012-03-29 • TK • K 27/08 • PIT: art 21



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 29 marca 2012 r.

K 27/08

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Kotlinowski – przewodniczący,

Zbigniew Cieślak – sprawozdawca,

Maria Gintowt-Jankowicz,

Mirosław Granat,

Stanisław Rymar,

protokolant: Grażyna Szałygo.

Po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 29 marca 2012 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w części, w jakiej przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**Art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588), w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

### UZASADNIENIE

I

1. We wniosku z 5 września 2008 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zakwestionował zgodność art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w części, w jakiej przepis ten wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu wskazał, że od 1 stycznia 2007 r. w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588; dalej: ustawa nowelizująca z 16 listopada 2006 r.) wszystkie alimenty stanowią przychód podlegający opodatkowaniu, przy czym zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnione zostały alimenty: a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny, b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a, zasądzone przez sąd, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Powołując się na projekt nowelizacji kwestionowanego przepisu z 30 czerwca 2008 r. (druk sejmowy nr 1075 VI kadencji), zgodnie z którą od podatku będą również zwolnione alimenty ustalone w ugodzie sądowej na rzecz osób innych niż dzieci, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł, Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył, że przy obliczeniu podatku za lata 2007-2008 podatnicy otrzymujący w tym okresie alimenty ustalone w ugodach sądowych nie będą uprawnieni do korzystania ze zwolnienia, gdyż nowelizacja ma wejść w życie dopiero z 1 stycznia 2009 r. Powołując się na charakter ugody sądowej, której zawarcie prowadzi do zakończenia postępowania sądowego przez wydanie postanowienia umarzającego postępowanie, Rzecznik wskazał, że jeżeli ustawodawca uznał, że istnieją przesłanki uzasadniające objęcie alimentów zwolnieniem, był obowiązany wyznaczyć krąg podmiotów uprawnionych z uwzględnieniem zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jego zdaniem w skarżonym przepisie ustawodawca zróżnicował sytuację podatników, uzależniając ją od sposobu ustalenia przychodów - stosując zwolnienie od podatku tylko wobec alimentów zasądzonych wyrokami sądowymi, a wyłączając tę ulgę wobec alimentów ustalonych w umowach i w ugodach sądowych.

Rzecznik Praw Obywatelskich przyjął we wniosku, że w wypadku nowelizacji art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie zachodzi przesłanka, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

2. W piśmie z 29 kwietnia 2009 r. Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, w związku z wejściem w życie ustawy nowelizującej z 16 listopada 2006 r., zmieniającej art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Zdaniem Marszałka, wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich ma charakter abstrakcyjny i nie można z niego wywodzić tezy o faktycznym naruszeniu czyichkolwiek konstytucyjnych praw i wolności, a więc nie zachodzą przesłanki art. 39 ust. 3 ustawy o TK.

3. W piśmie z 15 marca 2010 r. Prokurator Generalny wniósł o uznanie, że art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 16 listopada 2006 r., w części, w jakiej wyłącza stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych, jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu Prokurator wskazał, że kwestionowany przepis wszedł w życie z 1 stycznia 2007 r. i miał zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2007 r., a 1 stycznia 2009 r. przepis ten został znówelizowany w sposób, jakiego domagał się Rzecznik Praw Obywatelskich. Zgodnie z art. 14 pkt 1 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316; dalej: ustawa nowelizująca z 6 listopada 2008 r.), art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., miał zastosowanie do dochodów uzyskiwanych przez podatników tylko w roku 2007. W ocenie Prokuratora Generalnego, mimo uchylenia kwestionowanego przepisu, nie utracił on mocy obowiązującej, gdyż w związku z pięcioletnim terminem przedawnienia, przepis ten może mieć zastosowanie do zobowiązań podatkowych za rok 2007 - do 31 grudnia 2013 r. i stanowić podstawę prawną decyzji organu podatkowego. Nie można więc wykluczyć sytuacji, że jest on i może być nadal stosowany przez sądy administracyjne dla oceny legalności decyzji organów podatkowych, dotyczących zwolnień podatkowych alimentów uzyskiwanych na podstawie ugód sądowych. Z tego względu, zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestionowany przepis może nadal podlegać merytorycznej kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

Prokurator Generalny przyjął, że osoby uzyskujące alimenty zasądzone wyrokiem sądowym oraz otrzymujące alimenty na podstawie ugody sądowej zaliczyć należy do podmiotów charakteryzujących się wspólną cechą istotną, którą stanowi otrzymywanie alimentów od osoby zobowiązanej do alimentacji. W związku z tym, zróżnicowanie sytuacji prawnej tej grupy osób na gruncie prawa podatkowego, polegające na uzależnieniu prawa do zwolnienia od podatku alimentów w wysokości do 700 zł w zależności od tego, czy przyznanie alimentów nastąpiło w drodze wyroku sądowego, czy też w drodze ugody sądowej, ocenić należy jako naruszające zasadę równości i zasadę sprawiedliwości społecznej. Prokurator Generalny uznał, że to rozwiązanie jest nieuzasadnione i niesprawiedliwe, niezgodne z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i z art. 2 Konstytucji. Jeśli chodzi o naruszenie przez zaskarżone rozwiązanie art. 2 Konstytucji, istotne jest także to, że ustawodawca w procedurze cywilnej nakłania strony do ugodowego zakończenia sporu, zaś na gruncie prawa podatkowego - ogranicza prawo do zwolnienia podatkowego osobie, która z jego zalecenia skorzystała.

## II

Na rozprawę 29 marca 2012 r. stawili się: przedstawiciel wnioskodawcy - Rzecznika Praw Obywatelskich, poseł - przedstawiciel Sejmu, oraz w imieniu Prokuratora Generalnego Prokurator Prokuratury Generalnej. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie. Przedstawiciel Sejmu zmodyfikował stanowisko Sejmu w ten sposób, że jeśli Trybunał nie podzieli poglądu o zasadności umorzenia postępowania, to wnosi o uznanie, że kwestionowany przepis jest niezgodny z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczył art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w zakresie, w jakim przepis ten wyłączał stosowanie zwolnienia od podatku wobec alimentów ustalonych w ugodach sądowych. Należy przypomnieć, że do końca 2006 r. alimenty wypłacane na rzecz dzieci nie podlegały opodatkowaniu, na podstawie wyłączenia zawartego w art. 20 ust. 1 tej ustawy. Od 1 stycznia 2007 r. obowiązywał pkt 127 w art. 21 ust. 1 ustawy, który wprowadził zmiany w odniesieniu do alimentów otrzymywanych przez osoby dorosłe. Zaskarżony akt normatywny, w zakwestionowanym zakresie, został zmieniony ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316; dalej: ustawa nowelizująca z 6 listopada 2008 r.). W tej ustawie nowelizującej uwzględniono powstałe na tle tego przepisu wątpliwości, przyjmując, że zwolnienie dotyczy również alimentów "na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł". W uzasadnieniu projektu wskazano, odnosząc się do propozycji dodania zwolnienia z opodatkowania alimentów wypłacanych na podstawie ugody sądowej, że "w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, brak takiego rozwiązania prawnego różnicuje sytuację osób otrzymujących alimenty" (druk sejmowy nr 1075).

2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, utrata mocy obowiązującej przez zaskarżony przepis art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi podstawy umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie z art. 14 pkt 1 ustawy nowelizującej z 6 listopada 2008 r., "ustawa ma zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2009 r., z wyjątkiem: art. 1 pkt (...), pkt 11 lit. a (...) tiret szesnaste (...), które mają zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2008 r.". To sprawia, że kwestionowany art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych miał zastosowanie wyłącznie do dochodów uzyskiwanych przez podatników w roku 2007. Decydujące znaczenie ma tu jednak art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) "Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku". W związku z tym kwestionowany we wniosku art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych będzie miał zastosowanie do 31 grudnia 2013 r. do zobowiązań podatkowych za 2007 r. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 o TK, Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek od tej zasady przewiduje art. 39 ust. 3 ustawy o TK, zgodnie z którym art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jak przyjął Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie uchylenie powszechnej mocy obowiązywania (erga omnes) przepisów zaskarżonych w postępowaniu przed Trybunałem nie prowadzi automatycznie do uchylenia mocy obowiązywania tych przepisów w postępowaniu przed Trybunałem, a tym samym nie powoduje konieczności umorzenia postępowania w zakresie, w jakim na gruncie tych

przepisów konstruowane są normy prawne, na podstawie których są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (por. np. wyroki TK: z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 i z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28; postanowienie z 14 grudnia 2010 r., sygn. U 7/08, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 135). Formalnie uchylony przepis pozostaje przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, jeżeli może, choćby w ograniczonym zakresie, wywierać w dalszym ciągu skutki prawne w odniesieniu do określonych stanów faktycznych (zob. postanowienie z 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175). Trybunał nie podzielił stanowiska Marszałka Sejmu, że wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich ma charakter abstrakcyjny i nie można z niego wywodzić tezy o faktycznym naruszeniu czyichkolwiek konstytucyjnych praw i wolności, a więc nie zachodzą przesłanki art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Trybunał przypomniawszy swój pogląd wyrażony w sprawie o sygn. K 28/07 (postanowienie z 30 marca 2009 r., OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 42), że "że kontrola abstrakcyjna może mieć miejsce bez względu na to, czy zakwestionowane przepisy zostały zastosowane i niezależnie od możliwości wskazania podmiotów «poszkodowanych» jego niekonstytucyjnością". W związku z tym Trybunał Konstytucyjny przyjął, że kwestionowany przepis może podlegać merytorycznej kontroli w trybie niniejszego wniosku.

3. Miejsce ugody w porządku prawnym było przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego m.in. w wyroku z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06 (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). W tym miejscu należy jedynie przypomnieć i podkreślić, że ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.) przyjmuje zasadę ugodowego załatwiania spraw. Art. 10 k.p.c. nakłada na sąd obowiązek dążenia w każdym etapie postępowania do ugodowego załatwienia sprawy, jeśli tylko w sprawie tej dopuszczalne jest zawarcie ugody, a art. 223 § 1 zdanie pierwsze k.p.c. stanowi, że przewodniczący powinien we właściwej chwili skłaniać strony do pojednania, zwłaszcza na pierwszym posiedzeniu, po wstępnym wyjaśnieniu stanowiska stron (zob. Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, pod red. A. Zielińskiego, Warszawa 2011, s. 48.). Przepisy k.p.c. zawierają więc dyrektywę interpretacyjną, w myśl której sąd powinien zachęcać strony (uczestników) postępowania do polubownego kończenia ich sporów (zob. J. Lapiere, Ugoda sądowa w polskim procesie cywilnym, "Przegląd Sądowy" nr 2/1996, s. 13). Stanowi to wyraz polityki ustawodawcy, który wyraźnie promuje ugodowe załatwianie spraw. W literaturze wskazuje się na atuty tej polityki: wzmocnienie poczucia odpowiedzialności za własne zachowanie, promowanie aktywności obywateli, która prowadzi do budowy społeczeństwa obywatelskiego, i odciążenie organów wymiaru sprawiedliwości, zmniejszenie kosztów jego funkcjonowania i usprawnienie postępowania (por. R. Morek, Mediacja w Kodeksie postępowania cywilnego, dodatek do "Monitora Prawniczego" nr 20/2006, s. 16).

W powołanym wyroku z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, Trybunał Konstytucyjny ocenił konstytucyjność art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczącego odszkodowania lub zadośćuczynienia, który różnicował sytuację prawną obywatela (na gruncie prawa podatkowego) w zależności od tego, czy źródłem dochodu było orzeczenie sądowe, czy ugoda sądowa. Ostatecznie Trybunał przyjął za uzasadniony zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji, gdyż przepis ten wprowadzał zróżnicowanie poszkodowanych, którzy wystąpili do sądu o odszkodowanie i - ze względu na przebieg sprawy - uzyskali wyrok albo zawarli ugodę sądową. Jak przyjął Trybunał w uzasadnieniu, "W sytuacji gdy chodzi o naprawienie szkód objętych tym samym art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy, w konkretnym wypadku - szkód wyrządzonych deliktem, naprawianych na podstawie przepisów kodeksu cywilnego o czynach niedozwolonych, sposób zakończenia sprawy sądowej nie może być uznany za cechę prawnie relewantną, która może mieć wpływ na zakres obciążenia obowiązkiem podatkowym. O ile można by było dopuścić ukształtowanie przepisów podatkowych w taki sposób, że różnicowałyby sytuację poszkodowanych w zależności od charakteru odpowiedzialności odszkodowawczej (ex delicto - ex contractu), od rodzaju szkody (majątkowa - niemajątkowa), od osoby uprawnionego (bezpośrednio, pośrednio poszkodowany), o tyle trudno uznać, by prawnie doniosłym kryterium różnicowania mógł być rodzaj tytułu egzekucyjnego, na podstawie którego egzekwuje się odszkodowanie. Różnicowanie sytuacji poszkodowanych w zależności od tego, czy otrzymali odszkodowanie na podstawie wyroku sądowego, czy też ugody sądowej, nie znajduje uzasadnienia". Rozbieżność ta narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego, w tym w szczególności zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Argumentacja ta zachowuje pełną aktualność również w niniejszej sprawie.

4. Według utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada równości wobec prawa, wynikająca z art. 32 Konstytucji, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących czy faworyzujących. Jak przyjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80, "W każdym przypadku podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie" (zob. też wyroki TK: z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22; z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106). Nie ulega wątpliwości, że w aktualnie rozpatrywanej sprawie nie ma podstaw do zróżnicowania osób otrzymujących alimenty do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł, w zależności od tego, czy są one otrzymane na podstawie wyroku sądu, czy ugody sądowej. Podatnicy ci powinni być traktowani jako podmioty podobne, w związku z czym różnicowanie ich sytuacji w kontekście uprawnienia do skorzystania ze zwolnienia od podatku od osób fizycznych powinno zostać uznane za dyskryminujące, a tym samym naruszające art. 32 Konstytucji oraz zasadę sprawiedliwości społecznej, wynikającą z art. 2 Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że gdyby w 2007 r. sądy informowały o konsekwencjach podatkowych ugodowego zakończenia sprawy w sprawach dotyczących alimentów, liczba ugód byłaby znacząco niższa. Jednocześnie takie rozwiązanie przekreślało możliwość osiągnięcia celów legislacyjnych przyświecających zawartym w kodeksie postępowania cywilnego przepisom o ugodowym załatwianiu spraw, które na tle spraw o alimenty zyskują szczególne znaczenie ze względu na ich rodzinny charakter.

Obowiązek wzajemnego wspierania się członków rodziny, znajdujący wyraz w odpowiednim ukształtowaniu obowiązku alimentacyjnego, stanowi jedno z podstawowych założeń polskiego prawa rodzinnego. Zgodnie z art. 128 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9, poz. 59, ze zm.; dalej: k.r.o.). "Obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo". Wskazany obowiązek wynika także z regulacji art. 23 i art. 27 k.r.o., które stanowią, że małżonkowie są zobowiązani do współdziałania dla dobra rodziny oraz zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli, oraz, co istotne, do wzajemnej pomocy. Treścią obowiązku alimentacyjnego jest więc dostarczenie uprawnionemu środków

utrzymania, a tym samym zaspokojenie jego bieżących potrzeb (zob. J. Ignaczewski, Obowiązek alimentacyjny po nowelizacji. Art. 128-1441 KRO. Komentarz, Warszawa 2009, s. 14). W literaturze podkreśla się rolę prawa alimentacyjnego: "Mocne uzasadnienie aksjologiczne obowiązków alimentacyjnych oraz ich doniosłe znaczenie zarówno dla losów jednostek, jak i funkcjonowania społeczeństwa, jest powodem, dla którego powstają one z mocy prawa, a ich istnienie i zakres regulują normy bezwzględnie obowiązujące, które nie pozwalają stronom na swobodne kształtowanie treści łączącego ich stosunku prawnego. Wskazują też tego spośród członków rodziny, który zobowiązany jest do łożenia na utrzymanie osoby uprawnionej, oraz określają reguły powstania obowiązku osób zobowiązanych w dalszej kolejności. Orzeczenie sądu w sprawie o alimenty nie kreuje więc tego obowiązku, lecz konkretyzuje go, wskazując strony stosunku alimentacyjnoprawnego, jego zakres i sposób realizacji" (M. Andrzejewski, Komentarz do art. 128, [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz, red. H. Dolecki i T. Sokołowski, Warszawa 2010, s. 731). Obowiązek alimentacyjny ma charakter bezwzględny i wobec tego strony nie mogą znieść tego obowiązku w formie zawarcia umowy. Wypełnianie obowiązku alimentacyjnego może przybrać postać zarówno świadczeń dobrowolnych, jak i może być następstwem dochodzenia ich przed sądem. Uprawniony i zobowiązany do alimentacji mogą w szczególności ustalić rodzaj i zakres świadczenia w umowie zawartej na zasadach ogólnych, w ugodzie zawartej przed mediatorem (art. 4452 w związku z art. 18315 k.p.c.) w toku posiedzenia pojednawczego (art. 184 k.p.c.), wreszcie w trybie procesowym przed sądem (zob. wyrok NSA z 14 maja 2008 r., sygn. akt I OSK 1195/07, Lex nr 470175). Przy czym sądowe ustalenie alimentów powinno należeć do ostateczności. Należy pamiętać, że nakłanianie do ugodowego załatwienia sprawy pozwala na poznanie, a konsekwencji i zbliżenie spornych stanowisk, które często są wynikiem wzajemnej niechęci, uraz i animozji, niż oceną obowiązku alimentacyjnego (zob. Alimenta, red. J. Ignaczewski, Warszawa 2009, s. 55). Zawarcie ugody, będącej efektem polubownego załatwienia sprawy alimentów, może przesądzać o lepszej ściągłości tych zobowiązań. Sprzeczne z celem przepisów o alimentach jest obowiązywanie takiego przepisu jak art. 21 ust. 1 pkt 127 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, prowadzącego do "dyskryminacji" tych zobowiązanych do alimentacji, których obowiązek wynika z ugody sądowej, a więc w wyniku polubownego załatwienia sprawy. Zgodnie z art. 71 Konstytucji państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. W związku z tym celem przepisów podatkowych powinno być wzmocnienie obowiązku alimentacyjnego na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek pielęgnacyjny, oraz na rzecz innych osób do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

2012-01-16 • NSA • II FPS 1/11 • CIT: art. 5



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 16 stycznia 2012 r.

II FPS 1/11

Przewodniczący: sędzia NSA Grzegorz Krzymień. Sędziowie NSA: Bogusław Dauter (sprawozdawca), Antoni Hanusz (współsprawozdawca), Włodzimierz Kubiak, Jan Rudowski, Małgorzata Wolf-Kalamala, Tomasz Zborzyński.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Generalnej Anny Podsiadło w sprawie ze skargi kasacyjnej A.-2 spółki z o.o. w T. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 sierpnia 2009 r. w sprawie ze skargi A.-2 spółki z o.o. w T. na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, działającego z upoważnienia Ministra Finansów, z dnia 24 listopada 2008 r. w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, po rozpoznaniu w dniu 16 stycznia 2012 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Wydziału II Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 7 marca 2011 r. do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), czy też, zgodnie z zasadami określonymi w art. 5 ust. 1 i 2 i art. 25 ust. 1 wyżej wymienionej ustawy, w miesięcznych zaliczkach?"

**W stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 7 marca 2011 r., wydanym w sprawie sygn. akt II FSK 2025/09, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne, które ujął w pytaniu: "Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), czy też, zgodnie z zasadami określonymi w art. 5 ust. 1 i 2 i art. 25 ust. 1 wyżej wymienionej ustawy, w miesięcznych zaliczkach?"

Przedstawione zagadnienie wyłoniło się w toku rozpoznawania przez Naczelny Sąd Administracyjny skargi kasacyjnej A.-2 spółki z ograniczoną odpowiedzialnością od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 sierpnia 2009 r. (...). W wyroku tym oddalono skargę tej Spółki na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2008 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Wyrok ten zapadł w związku ze złożeniem przez Spółkę w dniu 25 września 2008 r. wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie opodatkowania dochodu z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej, w części przypadającej na akcje. Strona podała we wniosku, że zamierza nabyć akcje spółki komandytowo-akcyjnej, które następnie zostaną wprowadzone do obrotu publicznego na giełdzie papierów wartościowych. Jako akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej będzie posiadała także określony udział w zysku spółki, o ile zysk zostanie przeznaczony do podziału przez walne zgromadzenie wspólników.

Spółka zadała pytanie, czy w związku z posiadaniem przez nią statusu akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej jej przychód (dochód) powstanie w dniu wypłaty dywidendy, to jest po podjęciu przez walne zgromadzenie uchwały o podziale zysku lub - gdy statut spółki tak stanowi - w innym dniu, czy też przychód z tego tytułu wystąpi po stronie wnioskodawcy na analogicznych zasadach jak w przypadku komplementariusza, to jest zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

W ocenie Spółki przychód powstaje u akcjonariusza dopiero w dniu podjęcia uchwały o podziale zysku i nie ma do niego zastosowania art. 5 powyższej ustawy. Uzasadniając swoje stanowisko, Spółka powołała się na różny status prawny wspólników spółki komandytowo-akcyjnej i podobieństwo pozycji akcjonariusza tej spółki do akcjonariusza spółki akcyjnej. Podkreśliła, że spółka komandytowo-akcyjna ma prawo emitowania zarówno akcji imiennych, jak i akcji na okaziciela, natomiast akcje tej spółki mogą być przedmiotem publicznego obrotu. Za odrębnością opodatkowania akcjonariuszy przemawiać miał również, w ocenie strony, sposób ustalania zysku na podstawie rocznego sprawozdania finansowego zatwierdzanego przez walne zgromadzenie oraz prawa akcjonariuszy do otrzymania tego zysku, to jest na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku. Zdaniem Spółki, opodatkowanie zaliczkowe dochodu z akcji w trakcie roku u aktualnego akcjonariusza prowadziłoby do podwójnego (ponownego) opodatkowania dochodu z dywidendy w sytuacji, gdy akcjonariuszem w ciągu roku podatkowego i w chwili podjęcia uchwały o podziale zysku była ta sama osoba.



W interpretacji indywidualnej z dnia 24 listopada 2008 r. Minister Finansów uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu podkreślił, że spółka komandytowo-akcyjna jest spółką osobową, mającą na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której co najmniej jeden wspólnik (komplementariusz) odpowiada bez ograniczeń, a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem, oraz że nie posiada ona osobowości prawnej. W wypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki komandytowo-akcyjnej spółka ta nie jest podatnikiem podatku dochodowego, podatnikami są wszyscy wspólnicy tej spółki. Organ wskazał, że jeśli akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej jest osoba prawna, to przychody z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w sposób określony w art. 5 wyżej wskazanej ustawy. Zgodnie z tym przepisem dochody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3, łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego udziału. Organ podkreślił, że podatnicy zobowiązani są wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Ustawodawca nie czyni wyjątku w zakresie opodatkowania dochodów akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej uzyskanych z udziału w tej spółce w stosunku do jego pozostałych dochodów, a także w stosunku do dochodów uzyskiwanych przez wspólników innych spółek osobowych.

Zdaniem organu, akcjonariusz - obliczając miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych - powinien uwzględniać część przychodów i kosztów spółki komandytowo-akcyjnej, przypadających m. in. na posiadane w trakcie roku obrachunkowego akcje, zgodnie z zasadami określonymi w art. 5 powołanej ustawy, bez rozróżnienia jednak, który ustęp tego artykułu organ miał na myśli. Z kolei podstawę udokumentowania przychodu i dochodu stanowią księgi rachunkowe, do których prowadzenia zobowiązana jest spółka komandytowo-akcyjna na zasadach uregulowanych w ustawie o rachunkowości. Przychód wynikający z ksiąg stanowi, wedle opinii organu, podstawę do określenia wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku z tytułu udziału w spółce osobowej dla każdego ze wspólników.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyniku przeprowadzenia sądowej kontroli interpretacji objętej skargą ocenił, że nie narusza ona prawa. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia wskazał, że o poddaniu dochodów uzyskiwanych przez wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą prawną, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych przesądza okoliczność, że spółka komandytowo-akcyjna jest spółką osobową, a więc niemającą osobowości prawnej. Natomiast skarżąca, jako akcjonariusz wymienionej spółki, w taką osobowość jest wyposażona. W ocenie Sądu pierwszej instancji, treść art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przesądza o tym, że osoby prawne, będące wspólnikami spółek niebędących osobami prawnymi, powinny łączyć przychody z udziału w tych spółkach niemających osobowości prawnej ze swoimi przychodami z innych tytułów. Jednocześnie wskazał, że zgodnie z art. 25 ust. 1 tej ustawy podatnicy obowiązani są wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

Skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego od powyższego wyroku wniosła Spółka, zaskarżając go w całości i zarzucając mu mające wpływ na wynik sprawy naruszenie przepisów prawa materialnego, to jest błędną wykładnię art. 5 ust. 1 i 2 w związku z art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Do naruszenia tego dojsz miało przez przyjęcie, że przepis ten jest właściwą podstawą do określenia momentu powstania przychodu z udziału w spółce niebędącej osobą prawną. W ocenie autora skargi kasacyjnej, przepisy te regulują jedynie generalną zasadę łączenia przychodów pochodzących z udziału w tego rodzaju spółce z przychodami każdego ze wspólników tej spółki proporcjonalnie do posiadanego udziału. Natomiast przepisem określającym moment powstania przychodu jest art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Następnie w skardze kasacyjnej podano, że do naruszenia wskazanych powyżej norm dojsz miało także przez przyjęcie, iż akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej w każdym miesiącu roku podatkowego powinien ze swoimi przychodami i kosztami uzyskania przychodów łączyć przypadającą na posiadane przez niego akcje część przychodów i kosztów uzyskania przychodów wykazywanych przez spółkę komandytowo-akcyjną, podczas gdy zasada taka może być wprost stosowana jedynie w odniesieniu do wspólników innych spółek osobowych oraz komplementariuszy spółki komandytowo-akcyjnej. Zdaniem skarżącej Spółki, u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej odpowiedni przychód powstanie ewentualnie tylko raz w roku podatkowym, to jest w dniu wypłaty dywidendy, po podjęciu przez walne zgromadzenie uchwały o podziale zysku lub - gdy statut tak stanowi - w innym dniu, zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych, o ile oczywiście walne zgromadzenie nie wyłączy zysku od podziału pomiędzy akcjonariuszy i nie przeznaczy go np. na kapitał zapasowy albo na pokrycie strat z lat ubiegłych.

W skardze kasacyjnej zarzucono także Sądowi brak zastosowania art. 12 ust. 3 cytowanej ustawy, podczas gdy jego zastosowanie jest konieczne dla prawidłowego określenia momentu powstania przychodu u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Zdaniem Spółki, ten przepis, a nie art. 5 tej ustawy, określa moment powstania przychodu w analizowanym przypadku. W kolejnym zarzucie wskazano na niewłaściwe zastosowanie przez Sąd art. 25 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 powyższej ustawy przez przyjęcie, że akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu posiadania akcji w jej kapitale zakładowym w każdym miesiącu roku podatkowego osiąga dochód, od którego powinien odprowadzać zaliczki na podatek dochodowy. Przy obliczaniu tych zaliczek powinien uwzględniać część przychodów i kosztów spółki komandytowo-akcyjnej przypadających m.in. na posiadane w trakcie roku obrachunkowego akcje zgodnie z zasadami określonymi w powołanym wyżej art. 5 tej ustawy. Natomiast akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej w trakcie roku podatkowego nie osiąga żadnego miesięcznego przychodu ani tym bardziej dochodu z tytułu posiadania opisanych akcji. Spółka argumentowała, że przychód z tytułu posiadania tych akcji akcjonariusz osiągnie ewentualnie tylko raz w roku podatkowym, w dniu wypłaty dywidendy, po podjęciu przez walne zgromadzenie uchwały o podziale zysku lub - gdy statut tak stanowi - w innym dniu, zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych, o ile oczywiście walne zgromadzenie nie wyłączy zysku od podziału pomiędzy akcjonariuszy i nie przeznaczy go np. na kapitał zapasowy albo na pokrycie strat z lat ubiegłych.

Autor skargi kasacyjnej zarzucił też Sądowi naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ w związku z § 2 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, polegające na braku uwzględnienia przez Sąd pierwszej instancji skargi w wyniku pominięcia naruszeń art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, jakich w toku tego postępowania dopuściły się organy podatkowe obu instancji przez naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, co również miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Wskazując na powyższe zarzuty, Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach oraz o zasądzenie od strony przeciwnej na



jej rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną działający z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny, uzasadniając postanowienie o przedstawieniu do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego opisanego na wstępie zagadnienia prawnego, podał, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także sądów administracyjnych pierwszej instancji, kwestia opodatkowania dochodu z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej w części przypadającej na akcje rodzi poważne wątpliwości. Natomiast analiza orzeczeń dotyczących tej kwestii wskazuje, że sądy zajmują w nich dwa rozbieżne stanowiska. Pierwsze z nich, wyrażone na przykład w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 grudnia 2009 r. sygn. akt II FSK 1097/08, zakłada, że przychodami akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu udziału w tego rodzaju spółce są otrzymywane pieniądze, a więc przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 wyżej powołanej ustawy. Według tego poglądu, momentem powstania przychodu jest moment wypłaty tych środków podatnikowi. Dywidenda więc, jako związana z prawem do akcji, nie może być uznana za przychód z działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 12 ust. 3 tej ustawy. Wynika z tego, że osiąganie przez spółkę komandytowo-akcyjną przychodów z działalności gospodarczej nie oznacza, że również przychód akcjonariusza tej spółki pochodzi z działalności gospodarczej. Przychód akcjonariusza tej spółki wynika, według tego stanowiska, z faktu posiadania przez niego prawa majątkowego w postaci akcji tej spółki i wobec tego podlega opodatkowaniu w roku podatkowym, w którym dokonano wypłaty dywidendy. W tym bowiem momencie akcjonariusz osiągnie przychód w rozumieniu art. 5 ust. 1 i art. 12 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy. Powyższe stanowisko zaprezentowano też w wyroku NSA z dnia 5 maja 2011 r. sygn. akt II FSK 2149/09 oraz w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych, między innymi w wyroku WSA w Krakowie z dnia 13 marca 2008 r. sygn. akt I SA/Kr 1372/07. Przyjęły je też sądy w nieprawomocnych wyrokach z dnia 22 października 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 1321/10, z dnia 2 lipca 2009 r. sygn. akt I SA/Kr 219/09, z dnia 20 grudnia 2007 r. sygn. akt I SA/Kr 1181/07, ale też w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2009 r. sygn. akt I SA/Po 820/09.

Drugi natomiast, odmienny pogląd dotyczący omawianego zagadnienia prawnego został wyrażony w wyroku NSA z dnia 19 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 1297/09. Według tego stanowiska akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej, niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną, czy też prawną, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na takich samych zasadach jak komplementariusz tej spółki, a także wspólnicy innych spółek osobowych. To oznacza, że ma on obowiązek obliczać miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, z uwzględnieniem części przychodów i kosztów spółki komandytowo-akcyjnej przypadających na posiadane w trakcie roku podatkowego akcje, zgodnie z zasadami określonymi w art. 5 analizowanej ustawy. Podstawę dokumentowania przychodu i dochodu spółki komandytowo-akcyjnej w takim wypadku stanowią księgi rachunkowe. W konsekwencji, według tego poglądu, osiąganie przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej dochodów ze spółki i dochodów z innych źródeł stwarza jego obowiązek zaliczkowego uiszczenia podatku od tego dochodu na mocy art. 25 ust. 1 pkt 1 powyższej ustawy. Uzyskiwane więc przez akcjonariusza, który jest osobą prawną, dochody z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej, o których mowa w art. 5 ust. 1 tej ustawy, nie są dochodami z dywidendy, jakie uzyskuje wspólnik z udziału w zyskach osób prawnych, gdyż spółka komandytowo-akcyjna nie jest osobą prawną. Są to przychody, o których mowa i do których mają zastosowanie przepisy art. 5, 7 i art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., a nie art. 22 ust. 1 tej ustawy. Oznacza to, że przychód akcjonariusza z udziałów w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej, o którym mowa w jej art. 5 ust. 1, podlega zaliczkowemu opodatkowaniu w trakcie roku podatkowego na podstawie art. 25 ust. 1 tej ustawy. Zarówno więc komplementariusz, jak i akcjonariusz, są w równym stopniu obowiązani do odprowadzania w poszczególnych miesiącach zaliczek od przypadającego na nich dochodu stosownie do ustalonych proporcji procentowych i niezależnie od tego, jaką wartość pieniężną faktycznie otrzymują w trakcie roku. Podobne stanowisko wyrażone zostało w orzeczeniach NSA z dnia 15 lipca 2010 r. sygn. akt II FSK 3/10, WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2009 r. sygn. akt I SA/Gl 265/09 i z dnia 22 września 2009 r. sygn. akt I SA/Gl 211/09 oraz WSA w Gdańsku z dnia 24 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Gd 908/10.

Wskazując na powyższe rozbieżności orzecznictwa w sprawach, w których wystąpiło omawiane zagadnienie prawne, Sąd w postanowieniu z dnia 7 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 2025/09, przedstawił też swoje stanowisko w sprawie. Uznał, że przychodem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu posiadanych udziałów w tej spółce są otrzymywane w wyniku podziału czystego zysku pieniądze, a więc przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 analizowanej ustawy. Momentem powstania przychodu więc jest według tego stanowiska moment wypłaty tych środków podatnikowi.

Prokurator Prokuratury Generalnej w piśmie z dnia 10 stycznia 2012 r. przedstawił stanowisko w sprawie oraz wniósł o podjęcie uchwały, stosownie do której "w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 5 ust. 1 i 2 i art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) w miesięcznych zaliczkach".

**Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów uznał, że przedstawione zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości**, o czym świadczą rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Rozstrzygnięcie kwestii przedstawionej w zagadnieniu prawnym ma również istotne znaczenie dla wyroku w sprawie zawisłej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Przeprowadzenie bowiem właściwej wykładni wskazanych w pytaniu przepisów prawa podatkowego rzutować będzie na ocenę zasadności skargi kasacyjnej. Wskazane przesłanki więc stanowią o spełnieniu dyspozycji normy wywiedzionej z art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1290 ze zm.), zobowiązującej zwykły skład Naczelnego Sądu Administracyjnego do przedstawienia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu.

Sąd wniósł o rozstrzygnięcie, czy przychód akcjonariusza będącego spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę komandytowo-akcyjną na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 5 ust. 1 i 2 oraz art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.). Przedstawione do rozpoznania przez skład

siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne dotyczy więc w istocie trybu opodatkowania przychodu (dochodu) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r.

Rozpatrując niniejsze zagadnienie prawne, należy podkreślić, że spółka komandytowo-akcyjna jest spółką osobową mającą na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą. Spółka ta więc nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Podatnikami tego podatku natomiast są osoby prawne, w tym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, będące komplementariuszami lub akcjonariuszami spółki komandytowo-akcyjnej. Z uwagi na przedstawiony w pytaniu zwykłego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego problem dotyczący momentu opodatkowania dywidendy oraz trybu zapłaty podatku, rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego musi w pierwszej kolejności uwzględnić charakter przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, a więc przychodów (dochodów) akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej z udziału w zysku tej spółki. Zagadnienie prawne natomiast nie obejmuje opodatkowania wspólników o podwójnym statusie, tj. komplementariusza i akcjonariusza, łączących w jednej osobie prawa i obowiązki przypisane obu kategoriom wspólników. Punktem wyjścia dla określenia istotnych cech przedmiotu podatku dochodowego od osób prawnych jest analiza przepisów rozdziału 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zatytułowanego "Podmiot i przedmiot opodatkowania", w tym art. 7 ust. 1, oraz rozdziału 2 tej ustawy, zatytułowanego "Przychody". Zgodnie z ogólną regułą zawartą w przepisie art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotem opodatkowania jest dochód bez względu na rodzaj źródeł dochodów, z jakich został osiągnięty. Określając więc przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, ustawodawca nie wskazuje, w przeciwieństwie do przepisów obejmujących podatek dochodowy od osób fizycznych, z jakimi konkretnymi stanami faktycznymi, zjawiskami bądź zdarzeniami prawnymi tworzącymi dochód podatnika wiąże się obowiązek podatkowy w tym podatku. W podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca zrezygnował z ustalania poszczególnych źródeł przychodów, poprzestając na generalnym jego wskazaniu.

W świetle przepisów art. 7 ust. 1, a także art. 12 ust. 1 powołanej ustawy, przedmiotem opodatkowania są wszelkie przychody (dochody) powstające w wyniku nabycia przez podatnika pieniędzy i wartości pieniężnych oraz innego rodzaju składników majątkowych. Natomiast poszczególne rodzaje przychodów stanowiących przedmiot opodatkowania wskazują w sposób przykładowy przepisy art. 12 ust. 1-3 i 3c i ust. 4b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednocześnie w art. 12 ust. 4 ustawa ta enumeratywnie wylicza rodzaje wpłaty, kwoty naliczone, należności, odsetki, wartości rzeczy i świadczeń itp., które nie są przez ustawodawcę zaliczane do przychodów i nie tworzą wobec tego dochodów.

Treść przepisów art. 12 ust. 1-3 i 3c i ust. 4b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzi do wniosku, że za przychód z działalności gospodarczej uważa się nie tylko otrzymane pieniądze i wartości pieniężne, lecz także kwoty, które nie zostały faktycznie otrzymane. Jednakże kwoty należne stanowią przychody podlegające opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy ich źródłem jest działalność gospodarcza. W ten sposób ustawodawca w sposób wyraźny powiązał moment powstania przychodu podatników osiągających przychody związane z działalnością gospodarczą z chwilą wymagalności świadczenia.

Dokonując więc wykładni przepisów art. 12 ust. 1-3 i 3c i ust. 4b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy stwierdzić, że ogólną zasadą obowiązującą w tym podatku jest powstanie przychodu do opodatkowania z chwilą faktycznego otrzymania pieniędzy lub wartości pieniężnych. Oznacza to, że wymienione rodzaje przychodów objęte są obowiązkiem podatkowym wówczas, gdy rzeczywiście nastąpiło przekazanie środków pieniężnych lub wartości pieniężnych na rzecz danego podmiotu. Za takim rezultatem wykładni przemawia językowe rozumienie zwrotu "otrzymane pieniądze i wartości pieniężne". Oznacza to, że momentem powstania przychodu pieniężnego jest data jego otrzymania, czyli wpływu pieniędzy lub wartości pieniężnych bezpośrednio do majątku podatnika. Zasilenie kasy podatnika gotówką lub dokonanie odpowiedniego zapisu na jego rachunku bankowym oznacza powstanie po stronie podatnika możliwości rozporządzania tymi środkami. Otrzymałymi pieniędzmi lub wartościami pieniężnymi są więc - w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - wartości powiększające aktywa, a więc ogół praw majątkowych podatnika, którymi może swobodnie rozporządzać jak własnymi. Analiza treści art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pozwala także sformułować wniosek, że prawodawca nie wymaga, aby przychodem podatkowym były tylko pożytki, które są wynikiem działalności gospodarczej osoby prawnej, lecz także pochodzące z innych źródeł.

Natomiast z treści przepisu art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że za przychody związane z działalnością gospodarczą i działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się nie tylko otrzymane pieniądze i wartości pieniężne, lecz także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Wobec tego dla powstania przychodów związanych z działalnością gospodarczą nie jest istotny moment otrzymania przychodów, czyli pieniędzy bądź wartości pieniężnych, jak reguluje to art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z brzmienia tego przepisu bowiem wynika, że przychodem są kwoty należne, a więc takie, które nie zostały faktycznie otrzymane.

W wypadku zatem przychodów osiąganych z działalności gospodarczej przychód podatkowy jest ustalany nie tylko za pomocą metody kasowej, lecz także z zastosowaniem metody memoriałowej, wskutek czego obowiązek podatkowy obejmuje przychody, które zgodnie z ich zaksięgowaniem powinny dopiero wpłynąć do przedsiębiorstwa spółki, lecz jeszcze to nie nastąpiło. Celem rozszerzenia opodatkowania na przychody z działalności gospodarczej, które zgodnie z ich zaksięgowaniem powinny dopiero wpłynąć, lecz jeszcze nie powiększyły aktywów podatnika, jest stworzenie motywacji do wykorzystywania uprawnień, które przysługują mu jako wierzycielowi.

Metoda kasowego ujęcia przychodów nie jest więc jedynym sposobem zaliczania przez podatnika przychodów do opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. W celu ustalenia przychodów podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą, ustawodawca dopuszcza bowiem zarówno metodę kasową, jak i metodę memoriałową. Oznacza to, że obowiązek podatkowy rozszerzony zostaje na sytuacje, w których zaksięgowane przychody powinny wpłynąć do podatnika, lecz z różnych powodów jeszcze to nie nastąpiło.

Ustalenie momentu, w którym powstaje przychód podatkowy u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, jest istotnym zagadnieniem prawnym nie tylko z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego, lecz także trybu zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Mimo że przy okresowej płatności podatku dochodowego system zaliczkowy zapłaty podatku może opierać się na zaliczkach okresowych i sporadycznych, podatek dochodowy od osób prawnych jest płacony stopniowo w systemie zaliczek okresowych, w okresach miesięcznych. Przepis art. 25 ust. 1 ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych bowiem stanowi, że podatnicy, z zastrzeżeniem art. 25 ust. 1b, 2a, 3-6a oraz art. 21 i 22, są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Treść przepisu art. 25 ust. 1 tej ustawy zatem wskazuje, że czas, w którym należy uiścić zaliczkę na podatek, należy ściśle powiązać z chwilą uzyskania przez akcjonariusza przychodu (dochodu) z podziału zysku spółki komandytowo-akcyjnej. Określenie więc daty uzyskania przychodu (dochodu), z jaką ustawa łączy moment powstania obowiązku podatkowego, wpływa na termin wpłaty zaliczki na podatek.

Aby właściwie uchwycić przedział czasu, w którym należy uiścić zaliczkę na podatek z tytułu udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej jej akcjonariusza, należy dokonać analizy przepisów Kodeksu spółek handlowych regulujących podział zysku w tej spółce oraz uprawnienia akcjonariuszy do jego otrzymania. Przychód z udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej bowiem jest zdarzeniem gospodarczym wywołującym różnorakie skutki podatkowe. Natomiast ocena skutków podatkowych tego zdarzenia uzależniona jest od powstania zysku bilansowego, weryfikacji sprawozdania finansowego, przeznaczenia zysku, sposobu realizacji praw wspólników, w tym akcjonariuszy, okresu, za jaki zysk powstał, i innych czynników.

W związku z tym, że spółka komandytowo-akcyjna nosi nie tylko cechy spółki osobowej, lecz także spółki kapitałowej, do spółki tej stosuje się niektóre przepisy dotyczące spółki akcyjnej. Odesłaniem do tych przepisów, zgodnie z art. 126 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.), ustawodawca obejmuje przepisy regulujące kwestie kapitału zakładowego, wkładów akcjonariuszy, praw udziałowych i obowiązków wynikających z akcji, rady nadzorczej i walnego zgromadzenia w spółce akcyjnej. Na tej podstawie do spółki komandytowo-akcyjnej mają odpowiednie zastosowanie postanowienia przepisu art. 347 § 1 K.s.h., który przyznaje akcjonariuszom prawo do udziału w zysku rocznym przeznaczonym do wypłaty. Prawo akcjonariusza do zysku jednak powstaje dopiero z chwilą wykazania zysku spółki w sprawozdaniu finansowym spółki. Natomiast zysk ten musi być przeznaczony do wypłaty akcjonariuszom przez walne zgromadzenie. Jednocześnie, zgodnie z art. 146 § 2 pkt 2 K.s.h., uchwała o podziale zysku spółki pomiędzy jej akcjonariuszami wymaga zgody wszystkich jej komplementariuszy. Z kolei przepis art. 348 § 2 K.s.h. stanowi, że podmiotami uprawnionymi do dywidendy za dany rok obrotowy są akcjonariusze, którym przysługiwały akcje w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku.

Treść wskazanych przepisów prawa handlowego prowadzi do wniosku, że przyznanie akcjonariuszom prawa do udziału w zysku rocznym przeznaczonym do wypłaty powstaje tylko wówczas, gdy odpowiednia jego część została przeznaczona do podziału przez walne zgromadzenie. Wcześniej akcjonariusz nie tylko nie może go otrzymać, lecz również nie ma roszczenia do spółki o jego wypłatę. Natomiast prawa udziałowe wynikające z przysługiwania akcji oraz związane z akcją obowiązki sytuują wyraźnie akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej jako beneficjenta określonych praw majątkowych inkorporowanych w akcji.

Jednocześnie należy wskazać, że prawo do udziału w zysku jest podstawowym prawem majątkowym przysługującym akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej. Prawo do udziału w zysku należy odróżnić od wierzytelności i od opartego na nim roszczenia akcjonariusza wobec spółki o wypłatę przypadającej mu części zysku przeznaczonego do podziału. Wierzytelność bowiem, której przedmiotem jest wypłata należnej części zysku, akcjonariusz nabywa po wystąpieniu określonych wyżej przesłanek. Dopiero wówczas wierzytelność ta może być skonkretyzowana pod względem przedmiotowym i podmiotowym. Natomiast do czasu spełnienia w danym roku obrotowym przesłanek powstania roszczenia o wypłatę akcjonariusz nie posiada uprawnienia do żądania od spółki świadczenia w postaci wypłaty z zysku. Nie otrzyma on w tym momencie wypłaty z zysku, a więc z tego tytułu nie będzie mógł osiągnąć przychodu do opodatkowania. Akcjonariusz będzie miał jedynie podstawy ku temu, by oczekiwać wypłaty z zysku.

Biorąc pod uwagę pozycję prawną akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, należy stwierdzić, że posiadanie akcji, podobnie jak udziałów w spółkach prawa handlowego, oraz czerpanie przychodów z podziału zysku, bez względu na to, kiedy akcjonariusz otrzyma z tego źródła pieniądze lub wartości pieniężne, nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. W świetle bowiem art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) działalność gospodarcza oznacza każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osób wykonujących taką działalność do przedsiębiorców. Natomiast definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.) wskazuje, że działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Przychód akcjonariusza z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej więc nie jest przychodem z działalności gospodarczej. Przychód akcjonariusza z zysku do podziału wynika wyłącznie z posiadania prawa majątkowego w postaci akcji spółki komandytowo-akcyjnej. Jednocześnie dla podatkowej kwalifikacji źródła przychodu akcjonariusza nie ma żadnego znaczenia, czy spółka komandytowo-akcyjna osiągała przychody z działalności gospodarczej, czy jakiegokolwiek innej. Zachowanie spółki komandytowo-akcyjnej z jednej strony i akcjonariusza tej spółki z drugiej strony są zachowaniami różnych podmiotów praw i obowiązków. Podlegają one niezależnej kwalifikacji zarówno z punktu widzenia prawa handlowego i cywilnego, jak również prawa podatkowego. Natomiast, jak powiedziano wyżej, ustawodawca nie wymaga, aby przychodem podatkowym były tylko wymienione w art. 12 ust. 1 o podatku dochodowym od osób prawnych przysporzenia (korzyści) majątkowe, które są wprost wynikiem realizacji celu działalności gospodarczej osoby prawnej.

Biorąc pod uwagę zagadnienie prawne dotyczące trybu opodatkowania udziału w zysku akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej, istotne jednak jest nie tylko określenie przedmiotu opodatkowania, lecz także momentu jego uzyskania. Może to powodować kumulację przychodu z zysku z pozostałymi przychodami (dochodami) podatnika, odpowiednie rozliczenie podatku w czasie czy też konieczność zastosowania zaliczkowego trybu zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Ustalając moment uzyskania przychodu przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z zysku do podziału, należy uwzględnić treść przepisów art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wskazujących na kasową metodę

ustalania przychodu podatkowego. Należy jeszcze raz podkreślić, że posiadanie akcji oraz czerpanie przychodów z zysku nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej.

Natomiast dla określenia momentu powstania przychodu do opodatkowania istotne są zasady wypłaty środków pieniężnych lub wartości pieniężnych z zysku przez spółkę komandytowo-akcyjną, które regulują normy prawa handlowego. Przepisy K.s.h. jednak nie wskazują, że momentem uzyskania przychodu z podziału zysku jest termin, od którego akcjonariuszowi przysługuje roszczenie o wypłatę zysku. Roszczenie to wspólnicy uzyskują, według art. 348 § 2 K.s.h., z dniem podjęcia uchwały o podziale zysku, o ile nie zostanie ustalony inny dzień, to jest dzień dywidendy. Ustalenie dnia dywidendy w terminie późniejszym niż termin podjęcia uchwały o podziale zysku odracza prawo żądania wypłaty z zysku uprawnionych w tym dniu wspólników. Jednocześnie należy wskazać, że akcjonariusz nie może zostać pozbawiony prawa do udziału w zysku. Może natomiast nie uzyskać faktycznie wypłaty z zysku z tego powodu, że spółka nie osiągnęła zysku, albo dlatego, że osiągnięty zysk nie zostanie przeznaczony do wypłaty akcjonariuszom. Akcjonariusz może domagać się wypłaty z zysku, gdy zysk spółki został przeznaczony do wypłaty akcjonariuszom, był akcjonariuszem w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku lub w dniu dywidendy oraz upłynął termin wypłaty dywidendy.

W świetle przepisów prawa handlowego zatem należy odróżnić sytuacje, w których akcjonariusz może wyłącznie oczekiwać realizacji swoich praw do wypłat z zysku lub może się ubiegać o przekazanie ich ze względu na ich wymagalność, od sytuacji, w których kwoty te mogą być rzeczywiście przekazane. Przepisy K.s.h. jednak nie regulują terminu wypłaty dywidendy w spółkach niepublicznych, a takimi w praktyce są spółki komandytowo-akcyjne. Termin spełnienia świadczenia z tytułu dywidendy natomiast może określać statut lub uchwała walnego zgromadzenia, wskazując ów moment po dniu podjęcia uchwały o podziale zysku lub po dniu dywidendy. Jeśli uchwała walnego zgromadzenia takiego dnia nie określiła, wówczas wypłata z zysku jest dokonywana w dniu określonym przez radę nadzorczą. Ta jest co prawda organem fakultatywnym, musi być jednak powołana w przypadku, gdy liczba akcjonariuszy przekracza dwadzieścia pięć osób.

Ze względu na kasową metodę ustalania przychodu podatkowego istotnego znaczenia dla podatnika nabiera treść art. 455 K.c. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli termin wypłaty nie został oznaczony ani nie wynika z właściwości zobowiązania, świadczenie powinno być spełnione przez spółkę niezwłocznie po wezwaniu przez akcjonariusza uprawnionego do wypłaty z zysku do jego wykonania, to jest do wypłaty z zysku. Uwzględniając więc wskazane wyżej właściwości świadczenia z tytułu podziału zysku, należy przyjąć, że nie ma jakichkolwiek przeszkód prawnych, by do wypłaty doszło najwcześniej bezpośrednio po dniu dywidendy. Przy wypłacie z zysku na rzecz akcjonariusza, zgodnie z przepisami art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do przychodu podatkowego należy zaliczyć, zgodnie z ogólną zasadą obowiązującą w tym podatku, faktycznie otrzymane pieniądze lub wartości pieniężne. Oznacza to, że wymienione rodzaje przychodów objęte są obowiązkiem podatkowym wówczas, gdy rzeczywiście następuje przekazanie środków pieniężnych lub wartości pieniężnych przez spółkę na rzecz akcjonariusza. Te najwcześniej mogą być przekazane podatnikowi po dniu dywidendy. W przeciwnym razie obowiązek podatkowy z tego tytułu nie powstanie.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że na gruncie przepisów prawa handlowego akcjonariusze mają możliwość partycypacji w zyskach spółki w trakcie roku obrotowego. Stosując przepisy w art. 349 § 1 K.s.h. odpowiednio do spółki komandytowo-akcyjnej, stwierdzić należy, że walne zgromadzenie może wypłacić akcjonariuszom zaliczki na poczet spodziewanej dywidendy, jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone w tym przepisie. Jeżeli więc akcjonariusz partycypował w zyskach spółki w trakcie roku obrotowego, gdyż walne zgromadzenie spółki wypłaciło mu zaliczkę na poczet spodziewanej dywidendy, to u akcjonariusza powstanie przychód (dochód) w ujęciu kasowym. W tym roku zatem powstanie obowiązek podatkowy obejmujący jego przychód (częstkowy).

Moment powstania przychodu u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej nie pozostaje bez wpływu na tryb zapłaty podatku. Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1b, 2a, 3-6a oraz art. 21 i 22, są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Natomiast w myśl art. 5 ust. 1 tej ustawy przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy i praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego udziału. Z kolei art. 5 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że zasady wyrażone w ust. 1 stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Dla zastosowania powyższych przepisów istotne jest, że obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych powstaje wówczas, gdy u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powstał przychód (dochód) z podziału zysku. Skoro u akcjonariusza w trakcie roku obrotowego przychód (dochód) nie powstał, nie powstał także obowiązek podatkowy obejmujący ten przychód (dochód). Za niedopuszczalne zatem w świetle art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy uznać opodatkowanie przychodów niepochodzących z działalności gospodarczej, które nie zostały faktycznie osiągnięte. Jeżeli nie powstał przychód (dochód) z tytułu udziału w zysku, podatnik nie ma także obowiązku wpłacania z tego tytułu zaliczek na podatek dochodowy. W sytuacji zatem, gdy akcjonariusz nie otrzyma przychodu (dochodu) z zysku w ciągu danego roku podatkowego, obowiązek uiszczenia zaliczki w ogóle się nie zrealizuje. W tym stanie rzeczy odprowadzanie zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego z tytułu udziału w zysku, który nie został osiągnięty przez akcjonariusza, nie znajduje usprawiedliwionych podstaw faktycznych i prawnych.

Zgodnie więc z treścią art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w warunkach, w których akcjonariusz nie otrzymał przychodów w ciągu roku obrotowego, lecz dopiero po jego zakończeniu, obowiązek uiszczenia zaliczki w tym roku się nie ziści. Niemożliwe więc staje się zastosowanie zarówno art. 25 ust. 1, jak i art. 5 ust. 1 tej ustawy. Natomiast zgodnie z art. 25 ust. 1 tej ustawy obowiązek wpłacania zaliczki powstaje z miesiącem, w którym dochód podatnika przekroczył kwotę powodującą obowiązek zapłaty podatku. Dopiero wówczas akcjonariusz będzie zobowiązany do wykazania dochodu w zeznaniu podatkowym.

W przypadku zatem otrzymania przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej przychodu z dywidendy, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, akcjonariusz powinien uiścić sporadyczną zaliczkę na podatek dochodowy z tytułu otrzymanego przychodu z zysku spółki za miesiąc, w którym otrzymał wypłatę z zysku. W takim

wypadku, zgodnie z art. 5 ust. 1 tej samej ustawy, przychody z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej łączy się z innymi przychodami akcjonariusza.

Jeżeli natomiast akcjonariusz partycypował w zyskach spółki w trakcie roku obrotowego, ponieważ wypłacono mu zaliczkę na poczet udziału w zysku, u akcjonariusza powstanie przychód w ujęciu kasowym. Gdy zatem dojdzie do zaliczkowej wypłaty z zysku spółki na rzecz akcjonariusza, powinien on zapłacić od tego przychodu (dochodu) zaliczkę za ten miesiąc, w którym powstał przychód (dochód), i wykazać go we właściwym zeznaniu podatkowym. Za taką interpretacją przemawia treść art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym obowiązek wpłacania zaliczki powstaje z miesiącem, w którym dochód podatnika przekroczył kwotę powodującą obowiązek zapłaty podatku. Wobec tego, że w danym roku obrotowym powstanie obowiązek podatkowy obejmujący przychód (dochód) z podziału zysku spółki, akcjonariusz powinien uiścić sporadyczną zaliczkę na podatek z tytułu otrzymanego przychodu z zysku spółki za miesiąc, w którym otrzymał wypłatę z zysku w roku obrotowym.

Natomiast przepis art. 5 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, regulujący proporcjonalne rozliczanie kosztów uzyskania przychodu wśród akcjonariuszy spółek, nie ma istotnego znaczenia w analizowanym zagadnieniu prawnym. Należy bowiem zwrócić uwagę, że przychodowi z zysku nie towarzyszą po stronie akcjonariusza koszty uzyskania przychodu. Dlatego opodatkowaniu podlegać będzie cała kwota przychodu.

W konkluzji stwierdzić należy, że przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej niebędącego komplementariuszem z tytułu dywidendy, wypłaconej na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, podlega opodatkowaniu w dniu faktycznego otrzymania dywidendy. Przychodem bowiem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu posiadanych udziałów w tej spółce są środki pieniężne lub wartości pieniężne otrzymywane w wyniku podziału zysku, a więc przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przychód ten podlega opodatkowaniu dopiero w momencie faktycznej wypłaty z zysku zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Może to nastąpić po zamknięciu roku obrotowego, a także w trakcie roku obrotowego w przypadku wypłaty zaliczki na poczet wypłaty z zysku. W takim wypadku akcjonariusz spółki komandytowo-akcyjnej obowiązany jest na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych połączyć przychody z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej z innymi swymi przychodami. Następnie na podstawie art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest on obowiązany uiścić zaliczkę na podatek dochodowy z tytułu otrzymanego przychodu ze spółki za miesiąc, w którym otrzymał wypłatę z zysku.

Natomiast powstanie przychodu należnego w rozumieniu art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, lecz jeszcze niewypłaconego, nie wywołuje skutków w postaci obowiązku odprowadzania zaliczek z tytułu prawa do udziału w zysku akcjonariusza, gdyż przychody te nie są wynikiem prowadzonej działalności gospodarczej. Przychód (dochód) potencjalnie związany z posiadaniem akcji w spółkach komandytowo-akcyjnych więc nie podlega opodatkowaniu w ciągu roku obrotowego przez ustalanie co miesiąc dochodu przypadającego na akcjonariusza i zapłatę zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy od osób prawnych.

**2011-12-27 • MF • Dz.Urz.MF.2011.9.56 • PIT: art. 28**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 27 grudnia 2011 r.**

**w sprawie stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przekazuję wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) - w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, z późn. zm.) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie zgodnie z art. 7 ust. 1 tej nowelizacji do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Stosownie do art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., podatek od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Podatnik może jednak w tym samym terminie, na podstawie art. 28 ust. 2a ustawy złożyć oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczy na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub lit. e) ustawy. W terminie płatności podatku podatnik jest obowiązany złożyć deklarację według ustalonego wzoru (art. 28 ust. 4 ustawy).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) powołanej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., stanowi, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży na:

- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
- budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację - na cele mieszkalne - własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na wyżej wymienione cele, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Spełnienie przez podatnika warunków określonych w tym przepisie skutkuje zwolnieniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych od podatku dochodowego z mocy prawa. W przeciwnym razie podatek jest płatny przez podatnika najpóźniej następnego dnia po upływie dwóch lat licząc od dnia sprzedaży wraz z odsetkami naliczanymi od terminu płatności określonego w ust. 2 art. 28 ustawy.

Złożenie przez podatnika oświadczenia nie powoduje zmiany terminu płatności zryczałtowanego 10% podatku z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Wynika to z faktu, że złożenie takiego oświadczenia nie warunkuje automatycznie zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ustawy.

Zauważyć także należy, że zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. A zatem również do tego podatku ma zastosowanie art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa stanowiący, iż zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Dla stwierdzenia, czy nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, istotne znaczenie ma określenie terminu płatności tego podatku. Termin ten stosownie do treści art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy liczyć od upływu 14 dnia od dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Interpretacja wyżej wskazanych regulacji prawnych, prowadzi do wniosku, że termin przedawnienia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (14 dni od dokonania odpłatnego zbycia) i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe.

Prezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych np.: wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1294/07, wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 379/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1593/10, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 311/10.

2011-10-18 • TK • SK 2/10 • ORD: art. 54



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 18 października 2011 r.

SK 2/10

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Kotlinowski – przewodniczący,

Teresa Liszcz,

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca,

Piotr Tuleja,

Andrzej Wróbel.

Po rozpoznaniu w trybie art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654), na posiedzeniu niejawnym w dniu 20 września 2011 r., skargi konstytucyjnej spółki "POLNORD" S.A. z siedzibą w Gdyni o zbadanie zgodności:

art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza on odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i 2, art. 2, a także w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

orzeka:

**Art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

### UZASADNIENIE

I

1. Skarga konstytucyjna spółki "Polnord" S.A. z siedzibą w Gdyni (dalej: skarżąca lub spółka), wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego 21 grudnia 2009 r., została sformułowana na tle następującego stanu faktycznego i prawnego:

Na podstawie postanowienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z 13 kwietnia 2005 r. wobec skarżącej prowadzone było postępowanie kontrolne w sprawie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego za lata 1999-2002 oraz podatku od towarów i usług za lata 2000-2002. W toku postępowania Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku wystąpił do Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku o dokonanie zabezpieczenia należności podatkowych za te lata na majątku skarżącej. Ostatecznie decyzje w tej sprawie zostały wydane 14 grudnia 2005 r. i zostały utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku.

Na podstawie ostatecznych decyzji z 14 grudnia 2005 r. Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wystawił i jednocześnie przyjął do wykonania zarządzenia zabezpieczenia, których przedmiotem były nieuregulowane zobowiązania podatkowe określone w tychże decyzjach. Na podstawie zarządzeń zabezpieczenia Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wystawił i doręczył (19 grudnia 2005 r.) bankowi skarżącej zawiadomienia z 15 grudnia 2005 r. o zajęciu zabezpieczającym prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika. Z chwilą doręczenia zawiadomień nastąpiło dokonanie zajęć zabezpieczających wierzytelności z rachunku bankowego, a kwota zabezpieczonych należności, określona w zawiadomieniach, wynosiła łącznie ponad 10,7 mln zł.

Po dokonaniu przez Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku zabezpieczenia zaległości podatkowych, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku 16 i 23 października 2006 r. wydał łącznie 29 decyzji wymiarowych



dotyczących skarżące, kończących postępowanie kontrolne. Na podstawie tych 29 decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, działając tym razem w charakterze wierzyciela podatkowego, 9 listopada 2006 r. wystawił tytuły wykonawcze, obejmujące zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi na dzień wystawienia przedmiotowych tytułów i skierował je, jako organ egzekucyjny, do egzekucji. Zgodnie z wymogami art. 27 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna) tytuły wykonawcze określały m.in. terminy, od których następuje naliczanie odsetek, ich stawkę i przybliżoną kwotę. Ujawnione w przedmiotowych tytułach wykonawczych kwoty odsetek zostały jednak obliczone bez uwzględnienia jakichkolwiek przerw w naliczaniu odsetek. Na podstawie wymienionego zajęcia egzekucyjnego doszło do wyegzekwowania w całości zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i do zaliczenia objętych zabezpieczeniem środków pieniężnych na poczet zaległości podatkowych. Pismem z 20 listopada 2006 r. pełnomocnik skarżące, na podstawie art. 33 pkt 10 ustawy egzekucyjnej, zgłosił zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie wymienionych tytułów egzekucyjnych. Podniósł w nich, że nie zostały spełnione wymogi formalne określone w art. 27 ustawy egzekucyjnej - nie wskazano w treści kwestionowanych tytułów egzekucyjnych okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od należności podatkowych, wynikających art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: Ordynacja). Uzasadniając swe stanowisko, skarżąca podniosła, że pominięcie okresów nienaliczania odsetek za zwłokę od należności podatkowych nie może być uzasadnione treścią art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: u.k.s.) ze względu na jego niekonstytucyjność, w szczególności niezgodność z konstytucyjną zasadą równości, wynikającą z wyłączenia odpowiedniego stosowania w postępowaniu kontrolnym art. 54 Ordynacji. Równocześnie skarżąca wniosła o uznanie zarzutów za uzasadnione i o umorzenie postępowania egzekucyjnego.

W wyniku przywołanego wyżej pisma skarżące z 20 listopada 2006 r. Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (w postanowieniach z 31 maja i 12 września 2007 r.) stwierdził, że w tytułach wykonawczych z 9 listopada 2006 r. nie mogły zostać wskazane przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 54 § 1 Ordynacji, ze względu na wyłączenie jego działania przez art. 31 ust. 1 u.k.s.

Pierwsze z postanowień Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, z 31 maja 2007 r., zostało przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku uchylone i umorzone postanowieniem z 13 sierpnia 2007 r. Z kolei zażalenie skarżące na postanowienie Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z 12 września 2007 r. nie zostało przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku uwzględnione (postanowienie z 18 grudnia 2007 r.).

Spółka zaskarżyła postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z 18 grudnia 2007 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, podnosząc - tak jak i w postępowaniu podatkowym - m.in. że w tytułach wykonawczych z 9 listopada 2006 r. kwota odsetek od zaległości podatkowych jest zawyżona o odsetki naliczone za okres, za jaki nie powinny być naliczane na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji. Wyrokiem z 21 października 2008 r. (sygn. I SA/Gd 264/08) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę spółki na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, zaś Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 2 lipca 2009 r. (sygn. II FSK 217/09) oddalił skargę kasacyjną od wyroku I instancji.

W skardze konstytucyjnej z 21 grudnia 2009 r. spółka wskazała, że jej prawa zostały naruszone przez zastosowanie art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu określonym w skardze, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 oraz z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 32 ust. 1 i 2, art. 2, a także w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO, Rzecznik) w piśmie z 20 maja 2010 r. poinformował o zgłoszeniu udziału w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. W piśmie z 24 września 2010 r. Rzecznik zajął stanowisko, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o WKS) i obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Rzecznik podniósł, że mimo utraty mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu w kształcie, w jakim stanowił podstawę rozstrzygnięć w stosunku do skarżące, merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy przez Trybunał jest konieczne na mocy art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). W wyniku dokonanej rekonstrukcji stanu faktycznego i prawnego stwierdził, że "[w]prowadzone przez ustawodawcę niewątpliwe zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w zakresie naliczania odsetek za zwłokę zostało powiązane z rodzajem postępowania, w którym powstaje zaległość podatkowa. Inne zasady naliczania odsetek za zwłokę dotyczą bowiem ogólnego postępowania podatkowego, inne zaś postępowania podatkowego prowadzonego w trybie ustawy o kontroli skarbowej". Posiłkując się orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, RPO skonstatował, że doszło do naruszenia wskazanych przez skarżącą zasad konstytucyjnych, z wyjątkiem naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji, co do którego Rzecznik nie zajął stanowiska.

3. Sejm w piśmie swego Marszałka z 28 czerwca 2010 r. zajął stanowisko, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu obszernie przedstawił stan faktyczny sprawy, dokonał rekonstrukcji stanu prawnego oraz przedstawił wyczerpujące omówienie poszczególnych wzorców kontroli konstytucyjności. Stwierdził, że podstawowym problemem konstytucyjnym jest naruszenie zasady równości (sprawiedliwości) opodatkowania (art. 84 w związku z art. 32 Konstytucji), zaś pozostałe wzorce stanowią jedynie dodatkowy kontekst normatywny.

Dokonując porównania postępowań skarbowego i podatkowego oraz przedstawiając istotę naliczania odsetek za zwłokę pobieranych za zaległości podatkowe, stwierdził, że "podstawowy problem konstytucyjny dotyczy braku korelacji praw podatnika w postępowaniu podatkowym (prowadzonym przez organy podatkowe na podstawie Ordynacji podatkowej) w porównaniu do postępowania kontrolnego (prowadzonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej)". Przypomniał nadto, że Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, stwierdził

niekonstytucyjność art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji "w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., w zakresie, w jakim nie wyłącza naliczania odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w postępowaniu zabezpieczającym organ podatkowy, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, dokonał zajęcia środków pieniężnych, rzeczy lub praw majątkowych, a następnie środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych" (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). Zdaniem Sejmu, wyrok ten, zarówno ze względu na przedmiot zaskarżenia, jak i skutki dla orzecznictwa sądowoadministracyjnego, pozwala na przyjęcie pewnych analogii prowadzących do wniosku, że kwestionowana regulacja jest niezgodna ze wskazanymi w skardze wzorcami kontroli.

4. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 17 sierpnia 2010 r. Wniósł o uznanie, że art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator Generalny, tak jak pozostali uczestnicy postępowania, szeroko przedstawił stan faktyczny i prawny, który doprowadził do złożenia skargi konstytucyjnej przez spółkę. Uznał, że skarga konstytucyjna, mimo złożenia jej przez osobę prawną na nieobowiązujący już przepis, spełnia wymogi formalne konieczne do jej rozpoznania merytorycznego. Tak jak pozostali uczestnicy postępowania stwierdził, że podstawowym zarzutem skargi jest naruszenie przez kwestionowany przepis konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania (art. 84 i art. 32 Konstytucji), poprzez wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji w stosunku do podatników kontrolowanych przez urzędy kontroli skarbowej. Podniósł też, że w niniejszej sprawie art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być adekwatnym wzorcem kontroli, gdyż art. 31 ust. 1 u.k.s. dotyczy odsetek za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych, czyli realizacji konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, nie zaś ograniczenia praw i wolności.

W następnej kolejności Prokurator Generalny przedstawił ewolucję art. 31 ust. 1 u.k.s. oraz jego kontekst normatywny, ze szczególnym uwzględnieniem przepisów Ordynacji. Stwierdził, że kwestionowana regulacja ma "wpływ na sytuację prawną podatników, u których stwierdzono powstanie zaległości podatkowej, gdyż wpływa na wysokość obciążenia podatników odsetkami za zwłokę z tytułu tejże zaległości. Kryteria, które przesądzają o wyłączeniu stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji w postępowaniu kontrolnym, prowadzonym przez organy kontroli skarbowej, powinny zatem odpowiadać wymogom, jakie w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego są niezbędne, by uznać kryterium różnicujące za uzasadnione", w związku z czym obszernie omówił pozostałe wzorce kontroli konstytucyjności z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału i doktryny, przypominając kryteria, którym winien odpowiadać kwestionowany przepis. Podsumowując, przypomniał, że ustawodawca dokonał zmian w u.k.s. ustawą z 5 marca 2010 r., która zasadniczo ujednoliciła uprawnienia podatników w zakresie naliczania odsetek od zaległości podatkowej w wypadku postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i kontroli skarbowej. Stanowi to uwypuklenie faktu, że "kwestionowana regulacja kreuje więc możliwość nadużywania przez organy państwa swojej pozycji wobec kontrolowanych podatników, co narusza konstytucyjną zasadę zaufania obywatela wobec państwa" i "pozostawia podatników, posiadających zaległości podatkowe, w stanie niepewności co do tego, za jaki okres będą wobec nich naliczane odsetki z tytułu zaległości podatkowych w przypadku długotrwałości postępowania kontrolnego", gdyż "powoduje to zwiększenie z tego tytułu wpływów do budżetu państwa, co powoduje, iż zwłoka w prowadzeniu postępowania kontrolnego może być traktowana jako działanie zmierzające do zwiększenia wysokości odsetek od zaległości podatkowej".

Dlatego też Prokurator Generalny uznał, że skarga konstytucyjna jest uzasadniona, a kwestionowany przepis jest niekonstytucyjny.

## II

Art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) stanowi, że "Trybunał może rozpoznać na posiedzeniu niejawnym skargę konstytucyjną, jeżeli z przedstawionych na piśmie stanowisk uczestników postępowania bezspornie wynika, że akt normatywny, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego, jest niezgodny z Konstytucją".

Z przedstawionych na piśmie stanowisk Sejmu i Prokuratora Generalnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że podzielili oni stanowisko skarżącej, iż art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302), w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 i art. 2 Konstytucji. Nie ma w tym wypadku już znaczenia, że nie podzielili stanowiska skarżącej co do niezgodności kwestionowanego przepisu z jednym z powołanych wzorców, a mianowicie z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nie zmienia to bowiem faktu niekonstytucyjności poddanego kontroli przepisu, którą Trybunał Konstytucyjny ocenił jako bezsporną.

W związku z powyższym, uznając że sprawa dojrzała do wyjaśnienia, przeprowadzenie rozprawy Trybunał Konstytucyjny uznał za zbędne.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Zarzuty skargi konstytucyjnej i analiza dopuszczalności kontroli konstytucyjnej.

1.1. Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.; dalej: u.k.s.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację o jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej: ustawa o WKS). Przepis ten wyłączył odpowiednie stosowanie do postępowania kontrolnego prowadzonego

przez organy kontroli skarbowej art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: Ordynacja). Ponieważ kwestionowana regulacja została uchylona ustawą z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492), w pierwszej kolejności rozważenia wymaga, czy w świetle art. 39 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) dopuszczalne jest wydanie wyroku w niniejszej sprawie. Aby rozstrzygnąć tę kwestię, celowe wydaje się prześledzenie ewolucji treści art. 31 ust. 1 u.k.s.

Przepis ten pierwotnie stanowił, że w zakresie nieuregulowanym w u.k.s. "do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisy o zobowiązaniach podatkowych". Po uchwaleniu Ordynacji doszło do wyodrębnienia procedury podatkowej i - na podstawie jej art. 318 pkt 2 - art. 31 u.k.s., od 1 stycznia 1998 r., otrzymał brzmienie: "W zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa".

Kwestionowana w skardze treść przepisu, jak już wyżej wskazano, została mu nadana przez art. 8 pkt 20 lit. a ustawy o WKS. Począwszy od 1 września 2003 r., art. 31 ust. 1 u.k.s. uzyskał brzmienie: "W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy, z zastrzeżeniem ust. 1a". Ponieważ skarżąca kwestionuje tylko wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, choć art. 31 ust. 1 u.k.s. wyłączał stosowanie całego art. 54 i art. 290 § 3 Ordynacji, to - mając z jednej strony na uwadze zasadę skargowości (art. 66 ustawy o TK), a z drugiej to, że niniejsze postępowanie toczy się w trybie kontroli konkretnej, wszczętej na podstawie skargi konstytucyjnej - przedmiotem dalszych rozważań Trybunału jest art. 31 u.k.s. w zakresie wyznaczonym przez skargę konstytucyjną.

Art. 54 § 1 Ordynacji, w zakresie objętym przedmiotem zaskarżenia, przewiduje wyłączenie naliczania odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych:

- za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy objęte zabezpieczeniem środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych (art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji) oraz
- za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego (art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji).

Konsekwencją wyłączenia stosowania art. 54 Ordynacji w postępowaniu kontrolnym było więc naliczanie odsetek za zwłokę, zarówno za okres zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku dłużnika, jak i za okres przedłużającego się ponad 3 miesiące postępowania kontrolnego. Właśnie ta regulacja jest podstawą zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej.

Kwestionowany przez skarżącą fragment przepisu został usunięty przez ustawodawcę w toku kolejnej zmiany ustawy. Obecnie art. 31 ust. 1 u.k.s. obowiązuje w brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 32 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858) i stanowi, że: "W zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa". Przepis nie zawiera już treści, które - w ocenie skarżącej - naruszają jej konstytucyjne prawa.

W tej sytuacji powstaje pytanie o dopuszczalność kontroli konstytucyjnej. Zgodnie bowiem z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny - w zakwestionowanym zakresie - utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Jednocześnie art. 39 ust. 3 ustawy o TK wyłącza stosowanie powyższego przepisu, gdy orzekanie o akcie normatywnym jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Uzasadnienie kognicji Trybunału w niniejszej sprawie nie wymaga jednak sięgania do art. 39 ust. 3 ustawy o TK. Wystarczy odwołać się do ustalonego w orzecznictwie rozumienia pojęcia obowiązywania aktu prawnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał pogląd, że przepis obowiązuje, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej, jako przesłanka umorzenia postępowania, następuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być już stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, cz. III, pkt 3 uzasadnienia).

Odnosząc to ustalenie do rozpatrywanej sprawy, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że norma prawna wyinterpretowana z kwestionowanego art. 31 ust. 1 u.k.s., w dalszym ciągu może być stosowana przez sądy administracyjne. Przesądza o tym niewprowadzenie do ustawy zmieniającej art. 31 ust. 1 u.k.s. przepisów intertemporalnych. Wobec ich braku, stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, tzn. zasadę tempus regit actum, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania "na podstawie aktu sprawy". Może się zatem zdarzyć, że sądy będą orzekały na podstawie stanu faktycznego i prawnego sprzed nowelizacji, istniejącego w dniu wydania kontrolowanej decyzji (por. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.).

W konsekwencji, mimo formalnego uchylenia zaskarżonego fragmentu przepisu, należy uznać, że - w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK - obowiązuje on nadal, co dostatecznie uzasadnia kognicję Trybunału w niniejszej sprawie.

1.2. Kolejnym etapem analizy jest badanie dopuszczalności rozpoznania skargi w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, przesłanką dopuszczalności złożenia i rozpoznania skargi konstytucyjnej jest naruszenie wolności lub praw człowieka i obywatela wynikających z norm konstytucyjnych. Chodzi przy tym o naruszenie dokonane w sposób kwalifikowany, przez ostateczne orzeczenie sądu lub organu administracji publicznej. W art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK zawarte jest wymaganie, aby w skardze konstytucyjnej skarżący wskazał, jakie przysługujące mu konstytucyjne wolności lub prawa, i w jaki sposób, zostały naruszone.

Istota zarzutów skarżącej sprowadza się do tego, że w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej w trybie u.k.s. nie mają zastosowania ogólne reguły postępowania podatkowego, które pełnią w stosunku do podatnika funkcję ochronną, wyłączając automatyzm naliczania odsetek od powstałych zaległości podatkowych. W efekcie, w wyniku braku możliwości stosowania do postępowania kontrolnego art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, doszło do naruszenia zasad równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 32 i art. 84 Konstytucji). Zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji został również powiązany z naruszeniem art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Skarżąca, jej zdaniem, została narażona w sprawach prowadzonych w trybie u.k.s. na podwójną dolegliwość finansową. Nie tylko przez zabezpieczenie zaległości podatkowej została pozbawiona

możliwości dysponowania swoim majątkiem, ale także za okres tego zabezpieczenia musiała uiścić odsetki za zwłokę. Dolegliwość majątkową związaną z prowadzonym przeciwko niej postępowaniem skarżąca połączyła również z obowiązkiem uiszczenia odsetek za zwłokę także wtedy, gdy nastąpiło przedłużenie postępowania kontrolnego z winy organu kontroli skarbowej. Zdaniem skarżącej, naruszony również został art. 2 Konstytucji, poprzez doprowadzenie do powstania nieuzasadnionych korzyści dla wierzyciela podatkowego oraz doprowadzenie do sytuacji, w której niektóre podmioty pozostają w wydłużającym się stanie niepewności co do wysokości należności podatkowych, w postaci odsetek za zwłokę.

Konieczne jest rozważenie, czy wskazane przez skarżącą normy konstytucyjne wyrażają wolności lub prawa, które podlegają ochronie w drodze skargi konstytucyjnej. Przypomnieć należy stanowisko pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego, że: "Konstytucja gwarantuje każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości. Naruszenie tych dyrektyw może też być przedmiotem kontroli przed Trybunałem Konstytucyjnym. Jednakże w przypadku skargi konstytucyjnej wszczęcie takiej kontroli obwarowane jest dodatkowym wymogiem wskazania naruszonych wolności lub praw konstytucyjnych skarżącego. Wynika to wprost z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Konstytucyjna zasada równości nie może jednak stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej. Skarżący, podnosząc zarzut naruszenia prawa do równego traktowania, powinni wskazać, w zakresie jakiej wolności lub prawa konstytucyjnego to nierówne traktowanie występuje. Wymóg powyższy nie jest spełniony, gdy skarżący zarzut naruszenia zasady równości łączy z zasadą sprawiedliwości, gdyż z obu tych zasad nie wynika publiczne prawo podmiotowe w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji. Prawo takie nie wynika również z powiązania wskazanych wyżej zasad z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 84 Konstytucji" (postanowienie z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

Dlatego też art. 84, art. 32 i art. 2 Konstytucji w zakresie wyrażającym zasadę sprawiedliwości społecznej, jako niebędące źródłem konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych, nie mogą być samodzielną czy też wyłączną podstawą skargi konstytucyjnej.

W niniejszej sprawie skarżąca podniosła jednak również zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 1 (każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia) i ust. 2 (własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej) Konstytucji. Powołane przepisy proklamują konstytucyjne prawo podmiotowe.

Biorąc pod uwagę charakter regulacji zawartej w zaskarżonym przepisie, należy rozstrzygnąć, czy można uznać, że art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec badania jej zgodności z Konstytucją. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyroki: z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166, z 29 listopada 2006 r. sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Dlatego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyroki: z 20 listopada 2000 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110 i powołane tam orzeczenia). Przyjęcie tezy, że każdy wypadek nałożenia podatku lub innej daniny publicznej stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że ustawodawca jest ograniczony ochroną praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Obowiązek ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych z natury rzeczy ogranicza ochronę praw majątkowych.

W rozpoznawanej sprawie należy jednak zważyć, że zarzut stawiany w skardze dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ile ingerencji w prawa majątkowe przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku (podobnie Trybunał w wyroku z 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62, cz. II, pkt 5.1 uzasadnienia).

Trybunał stwierdza, że choć środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym nie stanowią, w rozumieniu prawa cywilnego, własności posiadacza rachunku, to jednak - na każde jego żądanie - bank ma obowiązek ich zwrotu, w całości lub w części (art. 726 kodeksu cywilnego). Oznacza to, że posiadaczowi rachunku przysługuje wobec banku wierzytelność, będąca niewątpliwie prawem majątkowym, objętym zakresem art. 64 Konstytucji. Ta konstatacja, co wypada podkreślić na potrzeby niniejszej analizy, znajduje pełne potwierdzenie w przepisach prawa publicznego, które zajęcie rachunków bankowych dłużnika traktują jako zabezpieczenie równoznaczne z zajęciem innych przysługujących mu praw majątkowych (por. art. 164 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, ze zm.; dalej: ustawa egzekucyjna oraz art. 33d Ordynacji).

Dopuszczalność stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach podatkowych potwierdzona została m.in. w wyrokach TK z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, z 9 października 2007 r. sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103) oraz z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W wyroku z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08 (OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26) Trybunał uznał, że w kontekście prawa do zwrotu nadpłaconego VAT nie można mówić co prawda o własności - przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu - ale o wierzytelności bądź o maksymalnie ukształtowanej ekspektatywie wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego VAT, z tych względów prawo to korzysta z ochrony prawnej gwarantowanej "innym niż własność prawom majątkowym" w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna spełniła wymagania określenia naruszonego prawa podmiotowego. Prawo takie wynika z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, a ingerencja w nie została wykazana w płaszczyźnie prawa do sprawiedliwego i równego opodatkowania, co można opisać za pomocą wzorców konstytucyjnych w taki sposób, jak uczyniła to skarżąca.

1.3. Jeżeli chodzi o wzorce kontroli, należy jednak wskazać, że skarżąca powołała w petitum skargi jako wzorzec kontroli cały art. 32 Konstytucji, jednak przedstawiona argumentacja dotyczyła wyłącznie art. 32 ust. 1, czyli zasady równości. Ze względu na wymagania określone w art. 47 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK postępowanie w zakresie dotyczącym kontroli zgodności kwestionowanej normy z art. 32 ust. 2 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK jako niedopuszczalne.

1.4. Podsumowując tę część uzasadnienia, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedmiotem kontroli konstytucyjności jest zgodność art. 31 ust. 1 u.k.s., w brzmieniu nadanym ustawą o WKS, w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie z

art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji, z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

## 2. Analiza kwestionowanego przepisu i jego otoczenia normatywnego.

2.1. Art. 31 ust. 1 u.k.s. w kwestionowanym przez skarżącą brzmieniu ma istotne znaczenie dla podatników, u których stwierdzono powstanie zaległości podatkowej, gdyż wpływa na wysokość obciążenia ich odsetkami za zwłokę z tytułu tej zaległości. Na skutek dokonanego w tym przepisie wyłączenia, sposób naliczania odsetek od zaległości podatkowych zależy od tego, który organ - kontroli skarbowej czy podatkowy - prowadzi wobec danego podmiotu postępowanie w sprawie zobowiązań podatkowych.

W sytuacji gdy kontrolę podatnika prowadzi organ kontroli skarbowej, wyłączona była - na podstawie kwestionowanej regulacji - możliwość nienaliczania odsetek za zwłokę za okresy określone w art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji. Podatnicy byli wówczas obciążeni odsetkami z tytułu zaległości podatkowych za pełny okres pozostawania w zwłoce. Gdy postępowanie jest prowadzone przez organ podatkowy, podatnikom nie nalicza się natomiast odsetek za okresy wymienione w art. 54 Ordynacji.

Zasadnicze znaczenie dla interpretacji kwestionowanego przepisu i rozstrzygnięcia zasadności skargi konstytucyjnej ma więc odwołanie do art. 54 Ordynacji, ze szczególnym uwzględnieniem treści jego § 1 pkt 1 i 7. Znaczenie art. 54 Ordynacji, jako wyjątku od ogólnej zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, należy rozpatrywać w kontekście całej instytucji zaległości podatkowej.

2.2. Zaległość podatkowa, zdefiniowana w art. 51 Ordynacji, jest kategorią normatywną opisującą stan polegający na niewykonaniu zobowiązania podatkowego w określonym przez prawo terminie (zob. Ordynacja podatkowa. Rok 2011. Komentarz., red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2011, s. 471). Zaległość podatkowa powstaje z mocy prawa, następnego dnia po dniu, w którym upłynął termin płatności. Decydujący o powstaniu zaległości podatkowej jest sam fakt niezapłacenia podatku w terminie.

Zaległości podatkowe powstają zarówno w wypadku zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa, tj. powstałych z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji), jak i zobowiązań podatkowych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji). Termin płatności należy ustalać zgodnie z przepisami art. 47 Ordynacji, a w razie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty - zgodnie z art. 49 (oraz z art. 67a) Ordynacji.

Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, wystąpienie określonych faktów prawnych powoduje automatyczne powstanie zobowiązania, które powinno być w przewidzianym trybie zrealizowane. Zawiązanie stosunku zobowiązaniowego w sferze podatkowej następuje wówczas z mocy ustawy, bez konieczności dokonywania czynności przez jego strony. W razie powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji podatkowej jest - zasadniczo - podatkiem do zapłaty (art. 21 § 2 Ordynacji).

W odniesieniu do podatków powstających z mocy prawa, zaległości podatkowe powstają po upływie terminu płatności danego podatku wynikającego z przepisów prawa podatkowego. Zaległości te powstają niezależnie od terminu wydania i doręczenia przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 3 Ordynacji. Decyzja określająca wysokość zaległości podatkowych ma bowiem charakter deklaratoryjny. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym - zgodnie z przepisami prawa podatkowego - wpłata powinna nastąpić (art. 47 § 3 Ordynacji).

W wypadku zobowiązań podatkowych powstałych z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji, zaległość podatkowa powstaje po niezapłaceniu w terminie podatku wynikającego z tej decyzji. Decyzja ustalająca wysokość zobowiązania ma bowiem charakter konstytutywny: zobowiązanie podatkowe powstaje w wyniku jej wydania. Podatnik ma wówczas obowiązek zapłacenia podatku dopiero po doręczeniu mu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 47 § 1 Ordynacji, termin płatności podatku wynosi wówczas 14 dni od daty doręczenia wymienionej decyzji. Zaległość podatkowa powstaje zatem dopiero wtedy, gdy w terminie tym podatek nie zostanie zapłacony. Jest ona wówczas obciążona odsetkami za zwłokę od dnia następnego po upływie 14-dniowego terminu płatności do dnia zapłaty (lub wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w inny sposób).

Podana w decyzji kwota odsetek za zwłokę jest aktualna na dzień wydania decyzji. Podmiot zobowiązany do uiszczenia zaległości podatkowej ma natomiast obowiązek wpłacenia odsetek od zaległości podatkowej w kwocie należnej na dzień zapłaty zaległości podatkowej.

Art. 54 § 1 Ordynacji określa wyjątki od zasady naliczania odsetek za zwłokę za cały okres naliczania zaległości podatkowej i kwot traktowanych na równi z zaległościami. W art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji ustawodawca odstąpił od zasady naliczania odsetek w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe zabezpieczono na majątku podatnika, a następnie objęte tym zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw, zaliczone zostały na poczet zaległości podatkowych. Zgodnie z tą regulacją, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego nie nalicza się odsetek za okres zabezpieczenia. Mimo zabezpieczenia odsetki są naliczane od tej części zaległości podatkowej, która nie została pokryta kwotą uzyskaną z tegoż zabezpieczenia. Warunkiem zastosowania art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji jest, aby zabezpieczone środki pieniężne zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowej.

2.3. Do zastosowania art. 54 § 1 Ordynacji konieczne jest więc faktyczne dokonanie zabezpieczenia. Nie jest wystarczającą przesłanką zastosowania tego przepisu samo rozstrzygnięcie w sprawie zabezpieczenia, wydane przez organ podatkowy.

Zgodnie z art. 33 § 1 i 2 Ordynacji, zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane. Instytucja przewidziana w tym przepisie służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych, zanim jeszcze powstaną przesłanki wszczęcia egzekucji administracyjnej. Zasadniczym celem zabezpieczenia jest nie tyle przymusowy pobór podatków (co jest celem postępowania egzekucyjnego), ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Postępowanie zabezpieczające ma umożliwić skuteczne wyegzekwowanie należności podatkowych od podmiotów zobowiązanych i ma charakter postępowania pomocniczego w stosunku do postępowania egzekucyjnego. W trybie art. 33 § 2 Ordynacji możliwe jest zabezpieczenie

przyszłych zobowiązań podatkowych, które jeszcze nie powstały ze względu na niedoręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Na podstawie tego przepisu możliwe jest również zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, które powstały z mocy prawa, ale jeszcze nie wydano decyzji określającej wysokość tego zobowiązania lub wysokość zwrotu podatku.

Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 Ordynacji, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 33d § 1 Ordynacji) albo w szczególnej formie określonej w art. 33d § 2 Ordynacji.

Zabezpieczenia w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji dokonuje organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela i na podstawie wydanego przez siebie zarządzenia zabezpieczenia. Wniosek może złożyć również organ kontroli skarbowej, na podstawie art. 155a § 1 i 2 ustawy egzekucyjnej. Wierzycielem jest, zgodnie z art. 1a pkt 13 ustawy egzekucyjnej, podmiot uprawniony do żądania wykonania zobowiązania lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym.

Organ egzekucyjny, po wydaniu zarządzenia zabezpieczenia, dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnych, m.in. przez zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości (art. 164 § 1 pkt 1 ustawy egzekucyjnej).

2.4. Zgodnie z art. 1a pkt 18 i 19 ustawy egzekucyjnej, rozróżnia się zajęcia egzekucyjne i zabezpieczające. Oba te środki, co do zasady, pozbawiają podmiot możliwości rozporządzania swoim mieniem. Przez zajęcie egzekucyjne rozumie się czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ egzekucyjny nabywa prawo rozporządzania składnikiem majątkowym zobowiązanego w zakresie niezbędnym do wykonania obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Przez zajęcie zabezpieczające rozumie się zaś czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ egzekucyjny nabywa prawo rozporządzania składnikiem majątkowym zobowiązanego w zakresie niezbędnym do zabezpieczenia wykonania przez niego obowiązku objętego zarządzeniem zabezpieczenia, ale która nie prowadzi do przymusowego wykonania obowiązku. W stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna, zajęcie zabezpieczające przekształcało się w zajęcie egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu pod warunkiem, że organ wystawił tytuł wykonawczy nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wygaśnięcia decyzji lub od dnia doręczenia upomnienia, jeżeli doręczenie to było wymagane. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza jednak zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

2.5. Z kolei art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji stanowi podstawę nienaliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, kończącej postępowanie przed tym organem, jeżeli decyzja ta nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Pełni on funkcję ochronną, gdyż powoduje wyłączenie możliwości obciążenia podatnika odsetkami za cały okres prowadzonego postępowania, a nie tylko za okres opóźnienia w załatwieniu sprawy ponad termin określony w art. 139 § 1 Ordynacji.

Zgodnie z art. 54 § 2 Ordynacji, wyłączenie naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, o którym mowa w art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji, nie ma jednak zastosowania do sytuacji, w której do opóźnienia wydania decyzji o zakończeniu postępowania przyczyniła się strona postępowania lub jej przedstawiciel ustawowy lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu.

2.6. Konkludując, w każdym z postępowań - karnym skarbowym i prowadzonym na podstawie Ordynacji - wierzyciel (organ podatkowy) korzysta z gwarancji wykonania zobowiązania z należnymi odsetkami. Jednak w postępowaniu prowadzonym na podstawie u.k.s., na skutek wyłączenia stosowania art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji, organ podatkowy odnosi dodatkową korzyść w postaci większych odsetek za zwłokę, gdyż są one naliczane również za okres zabezpieczenia. W efekcie podatnik, objęty postępowaniem karnym skarbowym, nie może nie tylko dysponować przedmiotem zabezpieczenia, lecz jest dodatkowo zobligowany do zapłaty odsetek za okres tego zabezpieczenia. Takiego ciężaru nie ponosi podatnik objęty postępowaniem podatkowym na podstawie Ordynacji.

Z kolei wyłączenie stosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji w postępowaniu prowadzonym na podstawie u.k.s. daje wierzycielowi (organowi podatkowemu) dodatkową korzyść w postaci odsetek za okres dłuższy, niż jest to w trakcie postępowania prowadzonego na podstawie Ordynacji. Wynika to stąd, że organ ma możliwość prowadzenia postępowania tak długo, jak jest to jego zdaniem konieczne - również ponad okres przewidywany dla zwykłego postępowania podatkowego (por. wyrok NSA z 3 czerwca 2008 r., sygn. II FSK 389/07).

2.7. Sytuacja skarżącej stanowi przykład efektów, do jakich prowadziło wyłączenie stosowania art. 54 Ordynacji. Jak wskazała skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, postępowanie kontrolne w jej sprawie było prowadzone od 26 kwietnia 2005 r. (doręczenie skarżącej postanowienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z 13 kwietnia 2005 r. o wszczęciu wobec niej postępowania kontrolnego) do 30 października 2006 r. (doręczenie decyzji wymiarowych organu I instancji). Zastosowano też, w okresie od 19 grudnia 2005 r. (dokonanie zajęcia zabezpieczającego na rachunku bankowym skarżącej) do 30 października 2006 r. (doręczenia ww. decyzji), zabezpieczenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1999-2002 oraz od podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe. Czas trwania zajęcia zabezpieczającego w znaczącej części pokrywał się z czasem prowadzenia wobec skarżącej postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej. Tymczasem odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych zostały naliczone i wyegzekwowane za cały okres trwania postępowania kontrolnego, choć decyzje organu pierwszej instancji nie zostały doręczone skarżącej w terminie 3 miesięcy od daty wszczęcia postępowania. Zostały pobrane również za okres trwania zabezpieczenia środków pieniężnych na majątku skarżącej.

### 3. Kontrola skarbową a kontrolą podatkową.

Kontrola skarbową oraz kontrolą podatkową stanowią - formalnie rzecz biorąc - odrębne od siebie instytucje kontrolne. Zakres przedmiotowy kontroli skarbowej jest znacznie szerszy od kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa, prowadzona przez organy podatkowe, dotyczy węższej grupy podmiotów niż kontrola skarbową. Inny też jest termin zakończenia kontroli podatkowej i skarbowej. Jednak w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków uprawnienia organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych są podobne, na co zwrócił już uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 64, s. 817). Podobieństwo dotyczy również procedury czynności kontroli podatkowej; bez względu na rodzaj organu

przeprowadzającego kontrolę, są one podejmowane zasadniczo na podstawie tych samych przepisów Ordynacji. Argumentację tę wzmacnia odwołanie użyte przez ustawodawcę w art. 31 ust. 2 u.k.s., zgodnie z którym użyte w u.k.s. określenia oznaczają odpowiednio inne, zawarte właśnie w Ordynacji: organ kontroli skarbowej - organ podatkowy; inspektor kontroli skarbowej albo osoba dokonująca czynności kontrolnych, o której mowa w art. 38 ust. 3 - kontrolującego; postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej - postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV Ordynacji; kontrola podatkowa - kontrolę, o której mowa w dziale VI Ordynacji. Zarówno w u.k.s., jak i w Ordynacji, brak jest regulacji, które rozgraniczałyby właściwość organów kontroli skarbowej i organów podatkowych w zakresie kontroli prawidłowości wywiązywania się przez podatników ze zobowiązań podatkowych i innych należności publicznoprawnych. To, czy podatnicy, znajdujący się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, będą kontrolowani przez organy kontroli skarbowej czy przez organy podatkowe, uzależnione jest zatem od tych organów. Na zacieranie się granic między obiema procedurami wskazuje nadto aktualne brzmienie (obowiązujące od 1 lipca 2010 r.) art. 31 ust. 1 u.k.s., nadane przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 marca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 76, poz. 492). W uzasadnieniu projektu tej ustawy (zob. druk sejmowy nr 911, Sejm VI kadencji, s. 2 uzasadnienia) wskazano bowiem, że "(...) projektowana zmiana przewiduje ujednolicenie praw podatnika w przypadku postępowań prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Brak jest bowiem podstaw do tego, aby postępowanie prowadzone przez organ kontroli skarbowej niosło za sobą inne skutki dla podatnika niż postępowanie prowadzone przez organy podatkowe. (...) Podatnicy kontrolowani przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej będą więc traktowani identycznie w zakresie naliczania odsetek za zwłokę".

#### 4. Wzorce kontroli konstytucyjności.

Skonfrontowanie treści art. 31 ust. 1 u.k.s., w zaskarżonym zakresie z normami konstytucyjnymi wywodzonymi z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, wymaga wskazania treści tak wyznaczonego wzorca konstytucyjnego.

Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione różnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10).

Mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, należy wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03 OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27). Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii - podobnie jak ogólna zasada równości - podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium różnicowania.

Przechodząc do ogólnej zasady równości, należy przypomnieć, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relevantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relevantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z 22 lutego 2005 r. sygn. K 10/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia).

W niniejszej sprawie - rekonstruując treść wzorca kontroli - można też odwołać się do treści art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ zarzut dotyczy nie tyle ingerencji w prawa majątkowe polegającej na nałożeniu podatku, ale ingerencji w prawa majątkowe przez obciążenie dodatkowe, wykraczające poza granice samego podatku. Przy czym - mając na uwadze powołanie art. 2 Konstytucji - Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zasada proporcjonalności ma znaczenie szersze, odnosi się bowiem do ogółu sytuacji, w których państwo za pomocą stanowionego przez siebie prawa oddziałuje na pozycję osoby pozostającej pod jego władzą. W takich sytuacjach zarzut braku proporcjonalności jest oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne (np. wyroki TK z: 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01 OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 34; 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07 OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26; 24 listopada 2008 r., sygn. K 66/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 158).

Z zasady proporcjonalności Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególnie nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu.

## 5. Konkluzja.

Badając treść art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie, w jakim wyłączał odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 Ordynacji z art. 84 Konstytucji w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 32 ust. 1, art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, należy wziąć pod uwagę, że w świetle kwestionowanej regulacji kryterium zróżnicowania sytuacji prawnej podatników jest rodzaj organu skarbowego kontrolującego prawidłowość wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych. Od tego, jaki jest to organ (organ kontroli skarbowej czy organ podatkowy), uzależniony jest bowiem tryb, w jakim prowadzone jest w stosunku do podatnika postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych, tj. czy jest prowadzone na podstawie przepisów u.k.s. (i ma zastosowanie art. 31 u.k.s.), czy też bezpośrednio na podstawie przepisów Ordynacji.

Przyjęta w kwestionowanej regulacji zasada naliczania odsetek za zwłokę także za okres zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego na mieniu podatnika, gdy uzyskane z zabezpieczenia środki finansowe są zaliczane na poczet zaległości podatkowych, oraz za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji także wtedy, gdy nie została ona doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego, stawia podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej w gorszej sytuacji w porównaniu z sytuacją prawną podatników kontrolowanych przez organy podatkowe, w stosunku do których odsetki nie są za wymienione okresy naliczane.

Różnicowanie, w kwestionowanym przepisie, sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, jaki organ ich kontroluje, jest nieuzasadnione i musi być uznane za arbitralny wybór ustawodawcy. Kwestionowana regulacja tym samym stawia w gorszej sytuacji podatników kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej, pozbawiając ich prawa nienaliczania odsetek za okres trwającego na ich majątku zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Nie ma bowiem podstaw do stwierdzenia, że zróżnicowanie takie było uzasadnione koniecznością realizacji ważnego interesu publicznego.

Argumentacja w tym zakresie została przedstawiona przez samego ustawodawcę w cytowanym wyżej uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej z 5 marca 2010 r.

Za uzasadniony interes publiczny Trybunał Konstytucyjny uznaje egzekwowanie danin publicznych przez administrację podatkową za pomocą przewidzianych przez prawo, jak najbardziej efektywnych, ale także proporcjonalnych, środków. Zwraca jednocześnie uwagę, że cel, jakim jest pobranie podatku, nie może przy okazji naruszać innych wartości konstytucyjnych, ponieważ ich realizacja również służy dobru wspólnemu, jakim jest Rzeczpospolita.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.



**2011-10-07 • MF • Dz.Urz.MF.2011.8.40 • PIT: art. 21**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD2/033/66/KOI/2011/DD-433 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 7 października 2011 r.**

**w sprawie stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) - w brzmieniu obowiązującym w latach 2007-2008**

W związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm. - w brzmieniu obowiązującym w latach 2007-2008), tj. zwolnienia od podatku dochodowego, przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nowe zasady opodatkowania, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy zmieniającej, mają zastosowanie do dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw nabytych po dniu 1 stycznia 2007 r.

W myśl art. 30e ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku i jest płatny w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Jednakże zgodnie z zapisem z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
- b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
- c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
- d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie

- jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22,

Stosownie do art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwolnienie to ma zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Natomiast zgodnie z art. 21 ust. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

W myśl art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 z późn. zm.), do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r. Oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., podatnicy składają w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy, za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, 14-dniowy termin określony w art. 21 ust. 21 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., nie ma zastosowania.

Wątpliwości interpretacyjne związane są z oceną, czy przewidziana przepisem art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tzw. ulga meldunkowa, w związku z treścią art. 21 ust. 22 tej ustawy, obejmuje przychód z odpłatnego zbycia uzyskany przez oboje małżonków, w sytuacji gdy tylko jedno z nich było zameldowane na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy.

Interpretacja powyżej wskazanych przepisów, prowadzi do wniosku, że ulga meldunkowa ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków, nawet wówczas, gdy warunek zameldowania spełnia tylko jeden z małżonków. Zwolnienie od podatku przychodów z odpłatnego zbycia ma zatem zastosowanie również do małżonka, który tego warunku nie spełnia.

Słuszność takiego stanowiska potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, np.: wyrok z dnia 30 sierpnia 2011 r. sygn. akt II FSK 503/10, wyrok z dnia 17 maja 2011 r. sygn. akt II FSK 102/10, wyrok z dnia 21 kwietnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2139, wyrok z dnia 14 października 2010 r. sygn. akt II FSK

Jednocześnie podkreślić należy, że drugą niezbędną przesłanką zwolnienia, jest złożenie w ustawowym terminie oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji przyjętej interpretacji przepisu 21 ust. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy stwierdzić, iż wystarczającym dla skorzystania z ulgi meldunkowej przez oboje małżonków, jest złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia, przez małżonka spełniającego te warunki.

2011-07-05 • TK • P 36/10 • PSD: art. 16



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 5 lipca 2011 r.

P 36/10

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Adam Jamróz – przewodniczący,

Stanisław Biernat,

Zbigniew Cieślak,

Maria Gintowt-Jankowicz,

Marek Kotlinowski - sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 5 lipca 2011 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie:

czy art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) w zakresie, w jakim modyfikuje wymogi formalne zawierania przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej umowy o opiekę, przy jednoczesnym braku stosownych przepisów przejściowych odnoszących się do osób, które przed wejściem w życie powołanej ustawy z 16 listopada 2006 r. miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, po czym sprawowały tę opiekę na podstawie umowy o opiekę sporządzonej zgodnie z wymogami powołanej ustawy z 16 listopada 2006 r., a spadkodawca zmarł przed upływem 2-letniego okresu sprawowania opieki na podstawie takiej umowy, jest zgodny z art. 2 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.) w zakresie, w jakim nie uwzględnia ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy z 28 lipca 1983 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

### UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 28 października 2009 r., uzupełnionym postanowieniem z 29 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Sz 616/09), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (dalej: sąd pytający) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.) w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) w zakresie, w jakim modyfikuje wymogi formalne zawierania przez spadkobierców zaliczonych do III grupy podatkowej umowy o opiekę, przy jednoczesnym braku stosownych przepisów przejściowych odnoszących się do osób, które przed wejściem w życie tej ustawy miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, po czym sprawowały tę opiekę na podstawie umowy o opiekę sporządzonej zgodnie z wymogami wyżej wymienionej ustawy o podatku od spadków i darowizn, a spadkodawca zmarł przed upływem 2-letniego okresu sprawowania opieki na podstawie takiej umowy, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało przedstawione w związku z następującym stanem faktycznym:

Spadkobierczyni na podstawie testamentu nabyła w całości spadek po zmarłej 3 października 2007 r. spadkodawczyni, co zostało stwierdzone postanowieniem Sądu Rejonowego w Szczecinie z 22 grudnia 2008 r., sygn. akt III Ns 3835/07. Następnie 12 lutego 2009 r. spadkobierczyni złożyła w urzędzie skarbowym zeznanie podatkowe (SD-3) o nabyciu majątku w

drodze spadku, w którym wykazała nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego o wartości 115.300 zł. Równocześnie pismem z 12 lutego 2009 r. wniosła o zastosowanie ulgi podatkowej w związku ze sprawowaniem opieki nad zmarłą, zgodnie z umową o opiekę z 18 listopada 2002 r. zawartą przed zastępcą Kierownika Urzędu Stanu Cywilnego w Szczecinie, którą przedłużyła następnie umowa z 9 lutego 2007 r. z poświadczonymi notarialnie podpisami.

Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że obie przedłożone umowy nie spełniały wymogów uprawniających do skorzystania z ulgi wskazanej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w aktualnym brzmieniu. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez organ podatkowy drugiej instancji. Organ odwoławczy wskazał na treść art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., zgodnie z którą w wypadku nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, które sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza - nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich czystej wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku i lokalu. Organ odwoławczy podkreślił jednocześnie w swojej decyzji, że ustawodawca w przepisach intertemporalnych ustawy zmieniającej z 2006 r. nie dokonał przedłużenia okresu stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Z tego względu organ odwoławczy uznał, że nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego po 1 stycznia 2007 r. przez osoby zaliczone do III grupy podatkowej wymaga spełnienia dwóch warunków: zawarcia pisemnej umowy o sprawowanie opieki nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą z podpisem notarialnie poświadczonym oraz sprawowania takiej opieki co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza. Pierwsza umowa przedłożona przez spadkobierczynię nie spełniała wymagań dotyczących formy jej zawarcia, zaś druga umowa zawarta we właściwej formie była podstawą do sprawowania opieki tylko przez 8 miesięcy, stąd spadkobierczyni obecnie nie może skorzystać z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Powyższa decyzja stała się przedmiotem skargi wniesionej do sądu pytającego.

Sąd pytający kwestionuje konstytucyjność powyższej regulacji w zakresie, w jakim nie zawiera "specjalnych przepisów przejściowych" regulujących zagadnienia intertemporalne niezbędne do zapewnienia poszanowania w toku postępowania interesów osób, które przed wejściem w życie tej ustawy miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, a spadkodawca zmarł przed upływem 2 lat od wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. Zdaniem sądu pytającego kwestionowane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa oraz zasadę demokratycznego państwa prawnego, z której wynika zasada ochrony ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej.

Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, sąd pytający wskazał, że ochronie konstytucyjnej podlegają ekspektatywy maksymalnie ukształtowane, czyli takie, które spełniają zasadniczo wszystkie przesłanki ustawowe nabycia określonych praw pod rządami danej ustawy. Jak podnosi sąd pytający, w rozpoznawanej sprawie taka właśnie sytuacja występuje, gdyż spadkobierczyni spełniła wszystkie warunki ustawowe wymagane do 31 grudnia 2006 r., a zatem miała prawo oczekiwać zastosowania wobec niej powyższej ochrony konstytucyjnej. Tymczasem zmiany wprowadzone przez ustawę zmieniającą z 2006 r., a odnoszące się do formy zawarcia umowy o sprawowanie opieki, spowodowały, że utraciła prawo do ulgi, której zastosowania w stosunku do niej miała prawo oczekiwać.

W postanowieniu z 29 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Sz 616/09) sąd pytający rozwinął argumentację zawartą w pytaniu prawnym na rzecz niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów. Podkreślił, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. nakazał stosowanie przepisów tej ustawy w dotychczasowym brzmieniu wyłącznie w odniesieniu do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed 1 stycznia 2007 r. Przepis ten ustanowił więc regułę intertemporalną, odnoszącą się do kwestii stosowania starego i nowego prawa, a za element decydujący o zastosowaniu dotychczasowych lub nowych regulacji prawnych przyjął datę nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Ponieważ w rozpoznawanej przez sąd sprawie otwarcie spadku i nabycie przez spadkobierczynię spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nastąpiło 3 października 2007 r., w świetle powyższej regulacji intertemporalnej warunkiem skorzystania przez nią z ulgi podatkowej było spełnienie warunków wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Zdaniem sądu, wątpliwości konstytucyjne budzi art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim nie zawiera specjalnych przepisów przejściowych regulujących zagadnienia intertemporalne niezbędne do zapewnienia poszanowania w toku postępowania interesów osób, które przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, a spadkodawca zmarł przed upływem 2 lat od wejścia w życie powyższej nowelizacji. Zdaniem sądu, tak ukształtowana regulacja intertemporalna narusza zasadę ochrony ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej.

2. W piśmie z 22 grudnia 2010 r. Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, a w wypadku merytorycznego rozpoznania sprawy - o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli przed 1 stycznia 2007 r. zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi podatkowej, określone w tym przepisie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał, że istnieją wątpliwości co do tego, czy pytanie prawne inicjujące postępowanie w niniejszej sprawie spełnia przesłankę funkcjonalną, wymagającą istnienia zależności między odpowiedzią na pytanie a rozstrzygnięciem sprawy sądowej. Przesłanka ta rodzi konieczność wykazania przez sąd pytający, że zastrzeżenia zgłoszone wobec kwestionowanego przepisu są obiektywnie uzasadnione oraz na tyle istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia w ramach procedury pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego. Jeżeli zatem sąd ma wątpliwości natury konstytucyjnej względem przepisu, który ma stanowić podstawę prawną rozstrzygnięcia, powinien w pierwszej kolejności dążyć do ich usunięcia w drodze stosownych reguł interpretacyjnych i kolizyjnych, w szczególności w drodze wykładni w zgodzie z Konstytucją. Pytanie prawne nie może być zaś traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w praktyce orzeczniczej.

W kontekście tych rozważań Marszałek Sejmu zauważył, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwa sposoby interpretacji przepisów formułujących warunki korzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej. Niektóre sądy

administracyjne, stosując wykładnię językową art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., przyjmują, że warunki te powinny być oceniane wedle przepisów obowiązujących w momencie nabycia przez podatnika spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Brak odpowiednich przepisów przejściowych rodzi konieczność stosowania zasady bezpośredniego działania nowego prawa. Przyjmując taką interpretację, sądy oddalały skargi podatników chcących skorzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej, którzy sprawowali opiekę nawet dłużej niż 2 lata, ale na podstawie umów zawartych w formie przewidzianej przed 1 stycznia 2007 r. Inne sądy administracyjne, rozstrzygając zbliżone pod względem stanu faktycznego sprawy związane z tzw. ulgą mieszkaniową, stosowały wykładnię celowościową art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Wychodziły one bowiem z założenia, że oparcie się wyłącznie na wykładnię językową prowadzi do dyskryminacji osób, które zawarły umowę o opiekę w trybie i na warunkach przewidzianych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. W tych sprawach, w których stosowano wykładnię celowościową, sądy administracyjne uchylały zaskarżone decyzje organów podatkowych, odmawiające podatnikom możliwości skorzystania z prawa do tzw. ulgi mieszkaniowej.

Mając na uwadze owe dwa możliwe sposoby interpretacji art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., Marszałek Sejmu wyraził wątpliwość, czy pytanie prawne spełnia przesłankę funkcjonalną. Odpowiednia interpretacja tego przepisu (druga z przedstawionych wyżej) może bowiem prowadzić do samodzielnego rozwiązania problemu konstytucyjnego przez pytający sąd. Z tego względu postępowanie przez Trybunałem powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na wypadek gdyby Trybunał nie uwzględnił wniosku o umorzenie postępowania, Marszałek Sejmu przedstawił również stanowisko co do meritum.

Jego zdaniem, sąd pytający kwestionuje konstytucyjność tzw. pominięcia prawodawczego w zakresie przepisów intertemporalnych. Tak sformułowany zarzut może zostać rozpoznany przez Trybunał, gdyż ma on kognicję do kontroli pominięć prawodawczych. Jeżeli zatem zostałaby odrzucona możliwość takiej wykładni art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., która pozwalałaby stosować dotychczasowe (sprzed nowelizacji) brzmienie ustawy o podatku od spadków i darowizn do sytuacji nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., o ile wcześniej zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi mieszkaniowej określone w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., to - zdaniem Marszałka Sejmu - art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. należałoby uznać za niezgodny z art. 2 Konstytucji.

Marszałek Sejmu podkreślił, że obecne uregulowanie warunków ulgi mieszkaniowej jest zawężeniem wcześniejszej regulacji, gdyż ściśle określa termin początkowy co najmniej dwuletniego okresu sprawowania opieki, podczas gdy dotychczasowe przepisy tego nie robiły. Śmierć spadkodawcy przed upływem wymaganego okresu powoduje, że nabywca nie może skorzystać z prawa do ulgi mieszkaniowej.

Zdaniem Marszałka Sejmu, byt prawny umowy o opiekę zawartej przed 1 stycznia 2007 r. zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami w formie prawem zastrzeżonej nie został przed ustawodawcę podważony w ramach nowelizacji z 2006 r. Za niekonstytucyjny należy zatem uznać wymóg (wynikający z literalnego brzmienia zaskarżonych przepisów), aby podatnik pomimo spełnienia wszystkich warunków do skorzystania z ulgi mieszkaniowej przed 1 stycznia 2007 r. miał ponowienie - dla ustalenia daty pewnej (poprzednio już ustalonej) - ponosić dodatkowe koszty poświadczenia podpisów przez notariusza w sytuacji, w której sprawował opiekę nad spadkodawcą przez okres dłuższy niż 2 lata.

Zdaniem Marszałka Sejmu, spadkobiercy, którzy przed 1 stycznia 2007 r. zawarli przed organem gminy umowę o opiekę ze spadkodawcą i opiekę tę sprawowali co najmniej 2 lata, mają prawo powoływać się na ochronę ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej. Przed tą datą spadkobierca zawarł bowiem umowę w przeświadczeniu, że sprawowanie opieki nad spadkodawcą przez co najmniej 2 lata będzie skutkowało tym, że po śmierci spadkodawcy będzie mógł skorzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej. Śmierć spadkodawcy przed upływem 2 lat od dnia zawarcia umowy przed organem gminy pozbawiała spadkobiercę możliwości skorzystania z prawa do ulgi mieszkaniowej. Jeżeli jednak spadkodawca zmarł po upływie 2 lat od dnia zawarcia umowy, spadkobierca spełniał wszystkie wymagania do skorzystania z ulgi mieszkaniowej. W takiej sytuacji jego ekspektatywa nabycia ulgi mieszkaniowej była maksymalnie ukształtowana i podlegała ochronie konstytucyjnej. Z tego względu zarzut naruszenia przez zaskarżoną regulację art. 2 Konstytucji jest zasadny.

Sąd pytający nie wskazał natomiast - zdaniem Marszałka Sejmu - konstytucyjnych argumentów, które uzasadniałyby tezę o naruszeniu zasady równości wobec prawa przez odmienne potraktowanie przez ustawodawcę podmiotów podobnych. W szczególności sąd nie wykazał, że podatnicy zawierający umowę o opiekę ze spadkodawcą przed 1 stycznia 2007 r., oraz podatnicy zawierający taką umowę po tej dacie, są traktowani nierówno. Sama zmiana warunków uprawniających do skorzystania z ulgi podatkowej nie może być traktowana jako zmiana sytuacji prawnej pewnej (ściśle wyodrębnionej) grupy podatników i prowadzić do wykazania, że porównywalna grupa podatników ma inne (zróżnicowane) prawa i obowiązki. Art. 32 ust. 1 Konstytucji wskazany przez pytający sąd jako wzorzec kontroli, lecz w żaden sposób nieuzasadniony, należy, zdaniem Marszałka Sejmu, uznać za nieadekwatny. Z tego względu wnosi on o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli przed 1 stycznia 2007 r. zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi podatkowej, określone w tym przepisie, nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 14 lutego 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w odniesieniu do osób zaliczanych do III grupy podatkowej, które przed 1 stycznia 2007 r. sprawowały przez co najmniej 2 lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą na podstawie umowy o opiekę zawartej z nim przed organem gminy, zaś po 31 grudnia 2006 r. nabyły w drodze spadku własność (współwłasność) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub udział w takim prawie, spółdzielcze prawo do domu jednorodzinnego albo udział w takim prawie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza nakaz ochrony interesów w toku. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadniając zajęte stanowisko, Prokurator Generalny stwierdził, że sąd pytający nie wykazał, w jaki sposób kwestionowana regulacja naruszyła konstytucyjną zasadę równości i nie powołał dowodów na poparcie tego zarzutu. W szczególności nie przedstawił żadnych argumentów przemawiających za tezą, że osoby zawierające umowę o opiekę przed 1 stycznia 2007 r. i

osoby zawierające taką umowę po 1 stycznia 2007 r. traktowane są w sposób naruszający art. 32 Konstytucji. Prokurator Generalny zauważył, że każda zmiana przepisów, dotycząca przyznania, zmiany i odebrania określonego statusu prawnego, wprowadza - jako nieuniknioną konsekwencję - pewne podziały wśród podmiotów znajdujących się w analogicznej, ale nie tożsamej sytuacji prawnej. Zasada równości nie wyklucza, a wręcz potwierdza możliwość odmiennego ich traktowania, a co zatem idzie kształtowania sytuacji prawnej podmiotów różnych. Podmioty, których dotyczy kwestionowana regulacja, nie znajdują się w sytuacji tożsamej. Art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. wprowadził bowiem datę nabycia w drodze spadku własności lub praw majątkowych, jako kryterium różnicujące podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej, przewidzianej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., pod rządami dawnego i nowego prawa. Uzasadnia to ich odmienne traktowanie przez ustawodawcę. W związku z powyższym postępowanie w sprawie badania zaskarżonej regulacji z punktu widzenia zgodności z art. 32 Konstytucji powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w niniejszej sprawie mamy do czynienia z pominięciem legislacyjnym, gdyż materia pozostawiona poza unormowaniem zawartym w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. dotyczy kwestii intertemporalnych mających bezpośredni wpływ na zastosowanie przepisów o uldze w podatku od spadków i darowizn, określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Prokurator Generalny przypomniał, że pominięcie legislacyjne, w przeciwieństwie do zaniechania, może być przedmiotem kontroli w postępowaniu przez Trybunałem Konstytucyjnym.

Odnosząc się do kwestii dopuszczalności pytania prawnego, Prokurator Generalny wskazał, że niewątpliwie spełnia ono przesłankę podmiotową i przedmiotową. Jeśli chodzi o przesłankę funkcjonalną zauważył, że w niniejszej sprawie sąd nie mógł skorzystać z prokonstytucyjnej wykładni zaskarżonych przepisów, gdyż w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieją rozbieżności dotyczące stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. wobec podatników, którzy spełniali warunki do uzyskania ulgi podatkowej z tytułu sprawowania opieki nad spadkodawcą przed 1 stycznia 2007 r., lecz nabyli własność rzeczy lub praw majątkowych w terminie późniejszym - w kontekście regulacji ujętej w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Co więcej, na przeszkodzie zastosowaniu prokonstytucyjnej wykładni zaskarżonych przepisów stało to, że musiałaby ona prowadzić do wskazania treści normatywnych, które nie są w tych przepisach zawarte, a zatem naruszałaby dopuszczalne reguły interpretacyjne i kolizyjne. Brak w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. odrębnej regulacji intertemporalnej odnoszącej się do sytuacji, w której spadkobierca przed 1 stycznia 2007 r. sprawował przez co najmniej 2 lata opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy, zaś prawo własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze spadkobrania nabył później - implikuje zastosowanie ogólnej zasady bezpośredniego działania ustawy nowej, tj. art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., tym bardziej że wynika to a contrario z brzmienia art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Oznacza to zaś pozbawienie pewnej grupy podatników prawa do ulgi mieszkaniowej.

Prokurator Generalny stwierdził, że osoby, które nie nabyły spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego przed 1 stycznia 2007 r., pod rządami ustawy o podatku od spadków i darowizn w jej brzmieniu obowiązującym przed tą datą, nie miały maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy prawa do ulgi mieszkaniowej, pomimo że spełniały pozostałe warunki wymagane do jej uzyskania. Z ekspektatywą maksymalnie ukształtowaną mamy do czynienia wówczas, gdy zostaną spełnione wszystkie zasadnicze przesłanki nabycia prawa pod rządami danej ustawy, niezależnie od jej późniejszych zmian. Jeśli nie doszło do nabycia w drodze spadku spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego przed 1 stycznia 2007 r., tak jak to miało miejsce w sprawie, w związku z którą skierowano pytanie prawne, nie została spełniona podstawowa przesłanka nabycia prawa do ulgi podatkowej pod rządami ustawy o podatku od spadków i darowizn w jej brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Z tych względów zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady ochrony ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej należy uznać za bezzasadny.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją powinna być oceniana z punktu widzenia zasady ochrony praw nabytych. Z tego względu powinna być poddana takim przepisom przejściowym, by osoby nią dotknięte mogły dokończyć swoje przedsięwzięcia, podjęte na podstawie wcześniejszych regulacji w uzasadnionym przeświadczeniu, że regulacje te są i pozostaną stabilne. Obywatel, który zawierał umowę o opiekę z wymagającym takiej opieki spadkodawcą, działał w przeświadczeniu, że sprawowanie tej opieki przez co najmniej dwa lata da mu prawo do skorzystania z ulgi podatkowej. Jeśli sprawował tę opiekę przez co najmniej dwa lata, miał podstawy spodziewać się, że z ulgi tej skorzysta. Przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. ustawodawca wyznaczył pewien horyzont czasowy uzyskania prawa do ulgi mieszkaniowej, w postaci 2-letniego okresu sprawowania opieki nad osobą jej wymagającą, liczonego od dnia zawarcia umowy o opiekę. Sprawowanie opieki nad wymagającą jej osobą jest ze swej natury przedsięwzięciem rozłożonym w czasie. Zawarcie zaś umowy o opiekę i sprawowanie tej opieki, w wypadku podatników, do których ma zastosowanie kwestionowana regulacja, nastąpiło pod rządami art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w jego brzmieniu sprzed wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. Wprowadzenie nowego sposobu określenia 2-letniego okresu sprawowania opieki (od dnia poświadczenia przez notariusza podpisów na umowie o opiece zawartej między spadkodawcą a sprawującym opiekę) dla osób, które sprawowały tę opiekę przez co najmniej 2 lata pod rządami dotychczas obowiązujących przepisów, tj. przed 1 stycznia 2007 r., i mogły oczekiwać, że nabeđą na tej podstawie prawo do ulgi mieszkaniowej, może być tym samym uznane za ingerencję w interesy w toku, i to na tyle drastyczną, że nie da się ona pogodzić z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Prokurator Generalny podkreślił, że nie jest konstytucyjnym obowiązkiem ustawodawcy wprowadzenie systemu ulg mieszkaniowych związanych ze sprawowaniem opieki nad wymagającymi jej osobami. Skoro jednak ustawodawca zdecydował się na przyjęcie takiego uregulowania, to nie może go zmieniać bez zapewnienia należytej ochrony działaniom, które w ramach tego uregulowania zostały przez obywateli podjęte w dobrej wierze. Stanowienie zaś przepisów przejściowych powinno obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawić się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw żadnej grupy podmiotów dotkniętych tymi przepisami.

Prokurator Generalny podniósł również, że celem regulacji wprowadzającej ulgę mieszkaniową jest stymulowanie działań zmierzających do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych, przy równoczesnym zapewnieniu opieki nad osobami jej wymagającymi z powodu wieku czy stanu zdrowia - co ma istotne znaczenie w wymiarze społecznym. Pozbawienie określonej grupy podatników ulgi mieszkaniowej w wyniku zaskarżonego pominięcia ustawodawczego jest sprzeczne zatem z celem tej instytucji. Nie uzasadniają tego również inne wartości czy zasady konstytucyjne. Z tego względu należy uznać, że kwestionowana regulacja narusza interesy w toku, a tym samym jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

4. Minister Finansów w piśmie z 19 kwietnia 2011 r. przedstawił opinię co do skutków finansowych dla budżetu państwa, które może wywołać orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego. Opierając się na danych otrzymanych z urzędów skarbowych Minister Finansów ustalił, że dotychczas w skali całego kraju miało miejsce tylko sześć wypadków o analogicznym stanie faktycznym do tego, którego dotyczy sprawa rozpatrywana przez pytający sąd. W sprawach tych ustalony podatek wyniósł 101.258 zł. Dodatkowo ustalono pewną liczbę wypadków, w których modyfikacja warunków formalnych wskutek zmiany przepisów spowodowała brak możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Wśród nich ogółem w skali kraju wystąpiły 24 wypadki, w których spadkobiercy sprawowali opiekę przez okres co najmniej dwóch lat przed 1 stycznia 2007 r. na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy i po tym dniu nie zawarli umowy z podpisem notarialnie poświadczonym. Ustalony podatek tych spadkobierców wyniósł 539.638 zł. Ponadto wystąpiło 17 wypadków, w których spadkobiercy sprawowali opiekę na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy przed 1 stycznia 2007 r., a dwuletni okres sprawowania opieki na podstawie tej umowy upłynął później. Należny podatek tych osób został ustalony na kwotę 222.726 zł.

Minister Finansów stwierdził, że w wypadku orzeczenia przez Trybunał o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów ostateczne decyzje ustalające podatek od spadków i darowizn podlegać będą uchyleniu, a powstałe w konsekwencji nadpłaty podlegać będą zwrotowi wraz z odsetkami. Ponieważ beneficjentami wpływów z tytułu podatku od spadków i darowizn są gminy, więc podważenie podstawy prawnej ustalenia tego podatku w opisanych wyżej wypadkach może mieć negatywny wpływ na sytuację finansową gmin, powodując uszczuplenie ich dochodów o wymienione wyżej kwoty.

## II

W rozprawie, który odbyła się 5 lipca 2011 r., uczestniczyli przedstawiciele sądu, Sejmu i Prokuratora Generalnego.

Przedstawiciel sądu zmodyfikował treść pytania prawnego, wnosząc o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w odniesieniu do osób zaliczanych do III grupy podatkowej, które do tego dnia sprawowały opiekę nad wymagającym jej spadkodawcą, a potem nabyły w drodze spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza nakaz ochrony interesów w toku. Przedstawiciel sądu podzielił pogląd wyrażony na piśmie przez Prokuratora Generalnego, zgodnie z którym w niniejszej sprawie nie można mówić o istnieniu ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej, ale brak regulacji intertemporalnej stanowi pominięcie prawodawcze. Jednocześnie przedstawiciel sądu cofnął zarzut niezgodności art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji. Wyjaśnił, że orzeczenie Trybunału jest konieczne dla rozstrzygnięcia sprawy sądowej. Sąd, chcąc uchylić zaskarżoną decyzję, musiałby wytknąć organowi podatkowemu naruszenie prawa materialnego. Aby to uczynić, musiałby stworzyć przepis intertemporalny, którego brak kwestionuje w niniejszej sprawie. Stanowiłoby to niedopuszczalne przejmowanie przez sąd kompetencji ustawodawczych. Przedstawiciel sądu dodał, że NSA dotychczas nie rozpatrzył ani jednej sprawy analogicznej do tej, na tle której zostało wystosowane pytanie prawne.

Przedstawiciel Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli do tego dnia zostały spełnione warunki do ulgi mieszkaniowej, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji. Jednocześnie przedstawiciel Sejmu wyjaśnił, że problemy intertemporalne nie były przedmiotem dyskusji w toku prac legislacyjnych nad ustawą zmieniającą z 2006 r. i choć obecnie Sejm wnosi o stwierdzenie niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji, to w parlamencie nie trwają prace nad jej nowelizacją.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie. Wyjaśnił, że w niniejszej sprawie nie występuje ekspektatywa maksymalnie ukształtowana, gdyż nie została spełniona przesłanka nabycia własności lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia pod rządami poprzedniej regulacji prawnej. Samo sprawowanie opieki nad spadkodawcą przez wymagany okres nie gwarantuje spadkobiercy ustawowemu, że spadek nabadzie. Jeżeli bowiem zostanie pominięty w testamentie lub po śmierci spadkodawcy odrzuci spadek, to nie zostanie zrealizowana przesłanka konieczna dla skorzystania z podatkowej ulgi mieszkaniowej, jaką jest nabycie spadku. O ekspektatywie maksymalnie ukształtowanej można byłoby mówić dopiero wówczas, gdyby nabycie spadku nastąpiło do 31 grudnia 2006 r., co w niniejszej sprawie nie miało miejsca.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

#### **1. Przedmiot i wzorce kontroli.**

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie został uczyniony art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.). w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.).

Treść tego ostatniego przepisu jest następująca: "W przypadku nabycia własności (współwłasności) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego albo udziału w takim prawie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, które sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza - nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich czystej wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. W przypadku nabycia części (udziału) budynku mieszkalnego lub lokalu albo udziału w spółdzielczym prawie do budynku mieszkalnego lub lokalu ulga przysługuje stosownie do wielkości udziału". Z kolei art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. ma następującą treść: "Do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy [...]".

Podstawowy problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy zmiany od 1 stycznia 2007 r. warunków nabycia tzw. ulgi mieszkaniowej przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej. Art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wymagał, by spadkobiercy ci zawarli ze spadkodawcą umowę o opiekę przed organem gminy. Ten sam przepis w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. stanowi, że umowa o opiekę powinna być zawarta w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Zdaniem pytającego sądu, nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., która weszła w życie 1 stycznia 2007 r., pozbawiła możliwości nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej spadkobierców, którzy zawarli umowę o opiekę przed organem gminy i na podstawie tej umowy sprawowali do 31 grudnia 2006 r. opiekę nad spadkodawcą co najmniej przez okres 2 lat, a śmierć spadkodawcy nastąpiła później. Pytający sąd w gruncie rzeczy nie kwestionuje konstytucyjności tego ostatniego przepisu, lecz podnosi zarzut braku przepisów przejściowych gwarantujących ochronę pewnej grupy podatników, którzy podjęli działania zmierzające do skorzystania z ulgi mieszkaniowej przed 1 stycznia 2007 r. i skuteczność tych działań została zniweczona przez zmianę warunków nabycia takiej ulgi od 1 stycznia 2007 r.

Jako wzorzec kontroli zaskarżonej regulacji prawnej pytający sąd wskazał art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę ochrony interesów w toku. Jednocześnie sąd cofnął pytanie prawne w zakresie kontroli zgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 Konstytucji i wynikającą z niego zasadą równości.

## 2. Regulacja prawna ulgi mieszkaniowej.

Ulga mieszkaniowa związana ze sprawowaniem opieki nad spadkodawcą istniała już w pierwotnym tekście ustawy o podatku od spadków i darowizn. Początkowo mogły z niej skorzystać osoby zaliczone do III i IV grupy podatkowej sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą na podstawie umowy zawartej z nim przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu. Od 1 stycznia 1990 r., w związku ze zmianą struktury grup podatkowych w ustawie o podatku od spadków i darowizn, możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej z tytułu opieki nad spadkodawcą ograniczono do spadkobierców zaliczonych do III grupy podatkowej.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem ustawy o podatku od spadków i darowizn ulga mieszkaniowa polegała na wyłączeniu z podstawy opodatkowania wartości spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego nabytego w drodze spadku przez te osoby do łącznej wysokości 600.000 zł. Ulga ta przysługiwała osobom, które nie były właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość bądź, będąc nimi, przeniosły własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych albo państwa, nie dysponowały spółdzielczym prawem do lokalu, a w razie dysponowania tym prawem przekazały go zstępnym lub pozostawiły do dyspozycji spółdzielni, a ponadto nie były najemcami lokalu na podstawie decyzji administracyjnej bądź, będąc nimi, pozostawiły lokal do dyspozycji terenowego organu administracji państwowej. Osoby korzystające z ulgi mieszkaniowej zobowiązane były do złożenia oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będą zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu. W razie zbycia budynku lub lokalu przed upływem tego terminu postępowanie podatkowe podlegało wznowieniu, co skutkowało dokonaniem wymiaru podatku od całej wartości przedmiotu opodatkowania ustalonej tak, jakby ulga nie przysługiwała. Nie stanowiło podstawy do wznowienia postępowania zbycie udziału w budynku lub lokalu na rzecz innego ze spadkobierców oraz zbycie budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia zbycia.

Od momentu wejścia w życie ustawy o podatku od spadków i darowizn jej art. 16 ust. 1 pkt 3 był zmieniany kilkanaście razy. Początkowo zmiany te dotyczyły głównie wysokości kwoty, którą dalsi spadkobiercy sprawujący opiekę nad spadkodawcą w razie śmierci tego ostatniego mogli wyłączyć z podstawy opodatkowania tytułem ulgi mieszkaniowej. Uogólniając, można powiedzieć, że kwota ta była konsekwentnie podwyższana wraz ze wzrostem inflacji, następnie w 1995 r. w związku z denominacją złotego została określona na nowo i w kolejnych latach była ponownie podwyższana.

Zasadnicze warunki nabycia podatkowej ulgi mieszkaniowej jednak się nie zmieniły. W dalszym ciągu mogły z niej skorzystać osoby sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym jej spadkodawcą na podstawie umowy zawartej z nim przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu. W orzeczeniu z 30 sierpnia 1989 r., sygn. SA/Gd 631/89 (ONSA nr 2/1989, poz. 80), Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że brak umowy o opiekę zawartej przed właściwym organem i za jego zgodą pozbawia podatnika możliwości skorzystania z ulgi określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Nawet gdyby podatnik wykazał, że faktycznie opiekę nad spadkodawcą sprawował i to przez dłuższy okres niż wymagane ustawowo dwa lata, to prawa do ulgi mieszkaniowej nie mógłby nabyć, gdyż przysługuje ono tylko wówczas, gdy opieka była sprawowana na podstawie umowy zawartej w określonej formie.

Istotne zmiany w regulacji prawnej ulgi mieszkaniowej nastąpiły 24 sierpnia 1995 r., kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428). Nadano wówczas nowe brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., zgodnie z którym w wypadku nabycia budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym w drodze spadku przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, nie wliczało się do podstawy opodatkowania ich wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 100 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku lub lokalu.

W odniesieniu do wcześniejszej regulacji prawnej ulgi mieszkaniowej nowelizacja ta wprowadziła trzy istotne modyfikacje. Po pierwsze, rozszerzono katalog praw lub rzeczy, których nabycie mogło dawać prawo do ulgi mieszkaniowej. Do 23 sierpnia 1995 r. ulga ta przysługiwała w razie nabycia w drodze spadku przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego. Później ulga mieszkaniowa przysługiwała w razie nabycia przez te osoby w drodze spadku budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa



do lokalu w małym domu mieszkalnym. Po drugie, zmieniono sposób określania górnej granicy ulgi mieszkaniowej. Do 23 sierpnia 1995 r. istniała możliwość wyłączenia z podstawy opodatkowania pewnej kwoty ściśle określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., zaś po tej dacie nie wliczano do podstawy opodatkowania wartości wskazanych wyżej praw i rzeczy do łącznej wysokości nie przekraczającej 110 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. Po trzecie, inaczej określono organ, przed którym należało zawrzeć umowę o opiekę ze spadkodawcą. Do 23 sierpnia 1995 r. umowę taką zawierano przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu, a następnie organem właściwym stał się organ gminy. Także i ta nowelizacja, choć niewątpliwie znacząca, nie zmieniła jednak najważniejszych warunków nabycia ulgi mieszkaniowej przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej. W dalszym ciągu uzależnione ono było od faktycznego sprawowania przez spadkobierców opieki nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą przez co najmniej dwa lata na podstawie umowy zawartej przed organem wskazanym w ustawie. Ministerstwo Finansów w piśmie z 13 grudnia 1995 r. (P0 7/B-825-550/9827/95, "Glosa" nr 11/1996, s. 18-19) zajęło stanowisko, że taka umowa o opiekę winna być zawarta przed organem gminy, na której terenie ma miejsce zamieszkania osoba wymagająca opieki, a to, iż wymaga ona opieki, powinno być potwierdzone przez lekarza, przy czym umowa winna określać czynności, do których świadczenia zobowiązuje się osoba mająca sprawować opiekę.

Kolejna istotna nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. nastąpiła 1 stycznia 2007 r., kiedy to weszła w życie ustawa zmieniająca z 2006 r. Właśnie ta nowelizacja wzbudziła zastrzeżenia sądu, który swoim pytaniem prawnym zainicjował postępowanie w niniejszej sprawie. Już na wstępie należy jednak zauważyć, że ustawa zmieniająca z 2006 r. znacząco zwiększyła możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej i to przez osoby należące do wszystkich trzech grup podatkowych. Po pierwsze, dodano nowe sposoby nabycia prawa do mieszkania uprawniające do skorzystania z ulgi podatkowej. O ile przed tą nowelizacją osoby zaliczane do III grupy podatkowej mogły skorzystać z ulgi mieszkaniowej w razie nabycia prawa do mieszkania w drodze spadku, o tyle po nowelizacji w grę wchodziło nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego. Po drugie, zmieniono również formę umowy, na podstawie której osoba zaliczana do III grupy podatkowej powinna była sprawować opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą - z umowy zawartej przed organem gminy na umowę zawartą w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Zmiana formy umowy o opiekę miała na celu ułatwienie i uproszczenie procedury jej zawierania, a ponadto wyeliminowanie faktycznych problemów związanych z poświadczaniem przez organy gminy tego rodzaju umów. W toku prac parlamentarnych nad ustawą zmieniającą z 2006 r. wnioskodawca wskazał, że "dotychczas obowiązujące rozwiązanie powodowało pewne problemy" (wypowiedź zastępcy dyrektora Departamentu Ministerstwa Finansów J. Przekopiak, Komisja Finansów Publicznych nr 94, Biuletyn nr 1100/V kadencja). W opinii sporządzonej na użytek postępowania legislacyjnego zauważono z kolei, że zmiana ta "być może ułatwi możliwość skorzystania z ulgi osobom zaliczonej do III grupy podatkowej" (zob. L. Etel i G. Liszewski, Opinia z 2 sierpnia 2006 r. o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736/V kadencja).

Pozostałe przesłanki nabycia podatkowej ulgi mieszkaniowej precyzuje art. 16 ust. 2 u.p.s.d. Z ulgi tej mogą skorzystać osoby niemające tytułu prawnego do innego budynku lub lokalu mieszkalnego, które w nabytym budynku lub lokalu zameldują się na pobyt stały i będą w nim mieszkać, a ponadto nie dokonają jego zbycia przez 5 lat. Warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej przez właściciela innego budynku lub lokalu mieszkalnego jest przeniesienie przez niego własności na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. Osoba, której przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub wynikające z przydziału spółdzielni mieszkaniowej prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym, może skorzystać z ulgi mieszkaniowej, jeżeli przekaże te prawa do dyspozycji spółdzielni w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. W tym samym terminie osoby będące najemcami lokalu lub budynku, które chcą skorzystać z ulgi mieszkaniowej, zobowiązane są do rozwiązania umowy najmu. Warunkiem uzyskania prawa do ulgi mieszkaniowej jest również zameldowanie na pobyt stały oraz faktyczne zamieszkiwanie w nabytym lokalu lub budynku, a także niedokonanie jego zbycia przez 5 lat.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że ulga mieszkaniowa z tytułu sprawowania opieki nad spadkodawcą jest instytucją, która zawsze występowała w obecnie obowiązującej ustawie o podatku od spadków i darowizn. Kwestionowany art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. wielokrotnie był nowelizowany, jednak zasadnicze przesłanki nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej nigdy nie zostały zmienione. Możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej zawsze zależna była od faktycznego sprawowania przez spadkobiercę opieki nad spadkodawcą przez co najmniej dwa lata na podstawie umowy zawartej w formie określonej przez prawo. Analiza postanowień ustawy nowelizującej z 2006 r. prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było rozszerzenie możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej przez wszystkich podatników, w tym również osoby zaliczane do III grupy podatkowej. Tę ratio legis nowelizacji należy mieć na uwadze, oceniając konstytucyjność zaskarżonych przepisów.

### 3. Regulacja kwestii intertemporalnych.

Pytający sąd nie kwestionuje warunków nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej opisanych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. ani swobody ustawodawcy w zakresie ich modyfikacji. Podnosi jedynie, że zmieniając zasady korzystania z tej ulgi, ustawodawca nie uwzględnił w przepisach przejściowych spadkobierców znajdujących się w szczególnej sytuacji, tj. takich, którzy zawarli umowę w formie wymaganej do 31 grudnia 2006 r., sprawowali opiekę na podstawie tej umowy przez co najmniej 2 lata, następnie po nowelizacji art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. zawarli umowę w formie wymaganej od 1 stycznia 2007 r., jednak nie zdążyli dopełnić warunku sprawowania opieki na podstawie tej umowy przez co najmniej 2 lata, gdyż przed upływem tego okresu spadkodawca zmarł.

Kwestie intertemporalne związane ze zmianą prawa zostały uregulowane w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., który pytający sąd uczynił przedmiotem kontroli. Z ogólnej zasady ujętej w tym przepisie wynika, że do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r., tj. przed 1 stycznia 2007 r., stosuje się przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w dotychczasowym brzmieniu. Przepis ten ustanawia regułę intertemporalną, odnoszącą się do kwestii stosowania starego i nowego prawa. Wskazuje, że elementem decydującym, o tym, które prawo należy w okresie przejściowym zastosować, jest data nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn, ani przepisy ustawy zmieniającej z 2006 r., nie wyjaśniają co należy rozumieć pod

pojęciem "nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych". Kwestie te uregulowane zostały w księdze 4 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; dalej: k.c. Zgodnie z art. 925 k.c., spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, a art. 924 k.c. stanowi, że spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Należy zatem przyjąć, że nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez spadkobiercę, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. oraz w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., następuje z chwilą śmierci spadkodawcy. Późniejsze postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku ma charakter jedynie deklaratoryjny.

Jeżeli zatem śmierć spadkodawcy i tym samym nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez spadkobiercę miało miejsce przed wejściem w życie nowych przepisów, tj. przed 1 stycznia 2007 r., to zastosowanie w stanie faktycznym takiej sprawy znajdują poprzednie uregulowania, czyli ustawa o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Jeżeli natomiast śmierć spadkodawcy nastąpiła 1 stycznia 2007 r. lub później, tak jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd pytający, to zastosowanie znajdują - na mocy art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. - przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu nadanym tą ustawą. To oznacza, że warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej będzie wówczas sprawowanie opieki nad wymagającym jej spadkodawcą na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza. W świetle tej regulacji intertemporalnej umowa o opiekę zawarta przed 1 stycznia 2007 r. w formie wówczas wymaganej i sprawowana przez okres co najmniej dwóch lat nie może być podstawą nabycia ulgi mieszkaniowej jeśli śmierć spadkodawcy nastąpiła 1 stycznia 2007 r. lub później, a umowa o opiekę w nowej formie od 1 stycznia 2007 r. nie została zawarta lub została zawarta, ale opieka na podstawie tej umowy nie była sprawowana przez co najmniej 2 lata. Brak przepisów przejściowych odnoszących się do opieki sprawowanej na podstawie umowy zawartej na gruncie poprzednich regulacji prawnych implikuje zastosowanie zasady bezpośredniego działania nowej ustawy.

Takie stanowisko opierające się na literalnej wykładni art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. dominuje w orzecznictwie sądowym (zob. wyrok WSA w Kielcach z 30 października 2008 r., sygn. akt I SA/Ke 276/08; wyrok WSA w Poznaniu z 15 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 302/09; wyrok WSA w Białymstoku z 18 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Bk 517/10; wyrok NSA z 19 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 589/09). Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że osoby zaliczone do III grupy podatkowej, które nie dopełniły wymagań stawianych przez art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w obecnym brzmieniu nie mogą nabyć prawa do ulgi mieszkaniowej, jeżeli spadkodawca zmarł 1 stycznia 2007 r. lub później. Okoliczność, że opieka nad tym spadkodawcą była sprawowana przed 1 stycznia 2007 r. na podstawie umowy zawartej w formie wówczas wymaganej, nie uzasadnia - zdaniem sądów - stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 sierpnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 589/09, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 2/2011, poz. 48) uznał ponadto, że prawa do ulgi mieszkaniowej nie można nabyć na podstawie umowy potwierdzającej ex post co najmniej 2-letni okres sprawowania opieki. Tym samym NSA potwierdził trafność poglądu prezentowanego przez sąd, który wystąpił z pytaniem prawnym inicjującym postępowanie w niniejszej sprawie.

Należy dodać, że przedstawiona wyżej wykładnia art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w związku z art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. początkowo nie była powszechnie podzielana w judykaturze. Jako przykłady orzeczeń, w których zajęto odmienne stanowisko, można podać wyrok WSA w Gdańsku z 2 lutego 2010 r. (sygn. akt I SA/Gd 760/09) oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z 30 marca 2010 r. (sygn. akt I SA/Bd 693/09). W obu wypadkach sądy, odwołując się do idei racjonalnego prawodawcy, przyznały prawo do ulgi mieszkaniowej spadkobiercom sprawującym opiekę na podstawie umowy zawartej w formie obowiązującej do 31 grudnia 2006 r., choć śmierć spadkodawcy nastąpiła później. Ostatecznie jednak przywołany wyżej wyrok NSA przesądził o upowszechnieniu się w orzecznictwie sądowym odmiennej interpretacji zaskarżonej regulacji, a mianowicie tej, która została przedstawiona w pytaniu prawnym.

#### 4. Naruszenie zasady ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji).

4.1. Sąd pytający wzorcem kontroli w niniejszej sprawie uczynił art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę ochrony interesów w toku. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada ta znajduje uzasadnienie w koncepcji państwa prawnego oraz zasadzie zaufania obywateli do państwa i pewności prawa (zob. orzeczenie z 15 lipca 1996 r., sygn. K 5/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 30; wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29; 1 lipca 2003 r., sygn. P 31/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 58).

Zasada ochrony interesów w toku nakazuje chronić zaufanie obywatela, który - zakładając stabilność wcześniejszych przepisów - zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne i przystąpił do ich realizacji. Zmiana przepisów prawa określających warunki realizacji zaplanowanych posunięć ekonomicznych nie może naruszać interesów w toku osób, które podjęły pewne działania na gruncie wcześniejszych przepisów. Nie można oczywiście przypisywać ochronie interesów w toku charakteru absolutnego, gdyż zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. Niemniej jednak wówczas, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, ustawodawca nie może zmienić "reguł gry" przed końcem terminu, który sam wyznaczył (por. wyroki TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 oraz z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

Ochrona interesów w toku i wynikające z niej oczekiwania prawne mają z założenia charakter tymczasowy i przejściowy, określony ramami czasowymi wyznaczonymi przez ustawodawcę (zob. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1A/2010, poz. 3). Spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania interesów w toku aktualizuje się wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione trzy przesłanki:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie jest rozłożone w czasie;
- 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97 ).

W razie zaistnienia powyższych przesłanek ustawodawca, zmieniając "reguły gry", ma obowiązek ustanowienia przepisów przejściowych umożliwiających dokończenie przedsięwzięć ekonomicznych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzenia obywatelowi innych możliwości dostosowania się do zmienionej sytuacji prawnej. Naruszenie - tak rozumiane - obowiązku poszanowania "interesów w toku" (a najczęstszą postacią takiego naruszenia jest

brak jakichkolwiek przepisów przejściowych) należy traktować jako naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a tym samym naruszenie art. 2 Konstytucji.

4.2. W sprawie, na której tle sąd wystosował pytanie prawne, wszystkie trzy wspomniane wyżej przesłanki aktualizujące obowiązek ustawodawcy poszanowania interesów w toku zostały zrealizowane. Po pierwsze, zaskarżony art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wyraźnie w swojej treści wyznaczał dwuletni horyzont czasowy dla planowania i przeprowadzenia przez spadkobierców przyszłych działań zmierzających do nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej. Ów horyzont czasowy rozciągał się od momentu zawarcia między spadkodawcą i spadkobiercą umowy o opiekę nad tym pierwszym przed właściwym organem gminy do momentu śmierci spadkodawcy. W okresie wyżej wskazanych dwóch lat spadkobierca powinien nieprzerwanie sprawować opiekę nad spadkodawcą, który takiej opieki faktycznie wymaga. To znaczy, że spadkobierca w tym czasie musiał w taki sposób zorganizować swoje sprawy, by z obowiązku sprawowania opieki być w stanie się wywiązać. Po drugie, nabycie prawa do ulgi mieszkaniowej było przedsięwzięciem rozłożonym w czasie, gdyż wymagało od spadkobiercy najpierw poczynienia starań zmierzających do zawarcia umowy o opiekę w stosownej formie przed właściwym organem gminy, a następnie faktycznego sprawowania opieki nad spadkodawcą przez wskazany wyżej dwuletni okres. Sprawowanie opieki z istoty swej obejmuje zaś czynności powtarzające się rozłożone w czasie. Po trzecie, w sprawie, na której tle sąd wystosował pytanie prawne, spadkobierca przystąpił do sprawowania opieki nad spadkodawcą na gruncie poprzedniej regulacji prawnej. Umowa o opiekę została zawarta 18 listopada 2002 r. i od tego momentu - zgodnie z ustaleniami poczynionymi przez sąd pytający - faktycznie była sprawowana aż do śmierci spadkodawcy, tj. do 3 października 2007 r. Zarówno zatem zawarcie umowy o opiekę, jak i przystąpienie do jej sprawowania nastąpiło w okresie obowiązywania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w przednowelizacyjnym brzmieniu. Co więcej, pod rządami poprzedniej regulacji prawnej spadkobierczyni sprawowała opiekę przez okres znacznie dłuższy niż wymagany ustawowo do nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej.

Ponieważ w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki aktualizujące obowiązek poszanowania interesów w toku, ustawodawca, zmieniając warunki nabycia ulgi mieszkaniowej, powinien był ustanowić stosowne przepisy przejściowe, czego jednak nie uczynił. Zmiana od 1 stycznia 2007 r. warunków nabycia ulgi mieszkaniowej polegająca na wprowadzeniu wymogu zawarcia umowy o opiekę w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi oraz wymogu upływu dwuletniego terminu liczonego od momentu notarialnego poświadczenia podpisów naruszyła zatem interesy w toku tych podatników, którzy wcześniej, działając w zaufaniu do obowiązujących wówczas regulacji prawnych, rozpoczęli realizację rozłożonych w czasie czynności zmierzających do nabycia wspomnianej ulgi. Podatnicy ci mieli prawo oczekiwać, że skutki podjętych przez nich czynności będą respektowane przez ustawodawcę w czasie, który wyznaczył on na realizację tych czynności. Pominięcie ich prawa do ulgi mieszkaniowej w treści regulacji intertemporalnej wynikającej z art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. naruszyło ich konstytucyjnie chronione interesy w toku, a tym samym art. 2 Konstytucji.

#### 5. Umorzenie postępowania.

Na rozprawie przedstawiciel pytającego sądu cofnął pytanie prawne w zakresie, w jakim dotyczyło zarzutu niezgodności art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o TK cofnięcie pytania prawnego na rozprawie zobowiązuje Trybunał do wydania postanowienia o umorzeniu postępowania. W niniejszej sprawie pytanie prawne zostało cofnięte jedynie w zakresie dotyczącym art. 32 Konstytucji jako wzorca kontroli. W związku z powyższym postępowanie w tym zakresie zostało umorzone.

#### 6. Skutki wyroku.

Trybunał stwierdził niekonstytucyjność pominięcia ustawodawczego polegającego na nieuwzględnieniu przez ustawodawcę w treści art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku prawa wskazane w tym ostatnim przepisie. Taka treść wyroku zobowiązuje ustawodawcę do podjęcia prac legislacyjnych zmierzających do uzupełnienia regulacji intertemporalnej o normę w niej pominiętą.

Do momentu zmiany przepisów sąd, który wystąpił z pytaniem prawnym, powinien - zgodnie z ogólną zasadą wykładni i stosowania prawa w sposób zapewniający urzeczywistnienie gwarancji konstytucyjnych - uwzględnić w swym rozstrzygnięciu ulgę mieszkaniową spadkobiercy, którego interesy w toku zostały przez ustawodawcę naruszone.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2011-05-02 • MF • Dz.Urz.MF.2011.4.20 • VAT: art. 17**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3/033/2/188/LWA/11/569 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 2 maja 2011 r.**

**w sprawie stosowania przepisu art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.)**

W związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi stosowania przepisu art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam:

Od 1 kwietnia 2011 r. zmianie uległ system naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie m.in. surowcami wtórnymi - złomem. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ww. ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające złom, jeżeli dokonującym jego dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, niekorzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 7 cyt. ustawy stosuje się, jeżeli nabywcą złomu jest podatnik, o którym mowa w art. 15 (art. 17 ust. 7 cyt. ustawy). Przyjęte regulacje wprowadzają mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT na podatnika, na rzecz którego dokonywana jest dostawa złomu. Kluczową kwestią dla zastosowania właściwego sposobu rozliczenia podatku od towarów i usług jest więc ustalenie, czy dany towar mieści się w pojęciu złomu.

Kierując się wykładnią historyczną i celowościową należy zaznaczyć, że przez złom dla potrzeb stosowania art. 17 ust. 1 pkt 7 cyt. ustawy należy rozumieć złom metali, w tym złom stalowy (wsadowy i niewsadowy), żeliwny i metali nieżelaznych, jak również złom metali szlachetnych.

Podkreślenia wymaga, że w cel przyjętej w art. 17 ust. 1 pkt 7 cyt. ustawy regulacji wpisuje się również obrót zużytymi akumulatorami ołowiowymi lub ich częściami, zaliczanymi, zgodnie z normą europejską nr PN-EN 14057:2003, mającą status Polskiej Normy, do złomu.

Tym samym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 7 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami obowiązany do rozliczenia tego podatku są osoby nabywające towary mieszczące się we wskazanym powyżej pojęciu złomu, jeżeli spełnione zostaną określone w powołanych przepisach warunki dotyczące statusu podatkowego zarówno nabywcy, jak i dostawcy.

Biorąc pod uwagę dotychczasową niejednolitość praktyki i stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie tzw. złomu akumulatorowego informuję, iż dokonana wykładnia przepisów prawa podatkowego nie wywołuje konsekwencji wobec rozliczeń dokonanych uprzednio w odniesieniu do tego złomu w sposób odmienny od wyżej przedstawionego.

**2010-12-22 • TSUE • C-438/09 • VAT: art. 88 • Dankowski**



## **Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 22 grudnia 2010 r.**

**C-438/09**

W sprawie C-438/09 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 14 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 listopada 2009 r., w postępowaniu:

Bogusław Juliusz Dankowski

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,  
rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 listopada 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Bogusława Juliusza Dankowskiego przez R. Grzejszczaka, J. Skrzydłę, T. Grzejszczaka i A. Kanię, adwokatów,
- w imieniu rządu polskiego przez A. Kramarczyk, M. Szpunara oraz B. Majczyń, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki oraz K. Georgiadisa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou, A. Stobiecką-Kuik oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### **Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 6, art. 18 oraz art. 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) w brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej 'szóstą dyrektywą').

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy B.J. Dankowskim a Dyrektorem Izby Skarbowej w Łodzi dotyczącego ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej 'podatkiem VAT').

### **Ramy prawne**

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy:

'Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];  
[...].'

4

Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

'1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych] [...].

[...].'

5

Zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy:

'1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [Prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [podlegającego zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju podatku VAT z tytułu towarów, które zostały mu dostarczone bądź będą mu dostarczone, oraz usług, które zostały na jego rzecz wykonane bądź zostaną na jego rzecz wykonane przez innego podatnika];

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne [wydatki na artykuły luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne].

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.

[...].'

6

Artykuł 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

'W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) - posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 [...];

7

Zgodnie z art. 22 ust. 1 tej dyrektywy:

'a) Każdy podatnik oświadcza, kiedy jego działalność jako podatnika rozpoczyna się, zmienia lub kończy. [Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie swojej działalności podlegającej opodatkowaniu] [...].

[...]

c) Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej:

- każdy podatnik, [...] który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub usług dających mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, innych niż dostawy towarów lub usług, od których podatek jest płacony wyłącznie przez klienta lub odbiorcę [...] [każdemu podatnikowi (...), który dostarcza towary lub świadczy usługi wewnątrz kraju, w związku z którymi nabywa prawo do odliczenia, z wyłączeniem dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których zobowiązany do zapłacenia podatku jest wyłącznie nabywca lub usługobiorca].'

8

Artykuł 22 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

'a) Podatnik zapewnia, aby faktura była wystawiana [...] na [...] usługi, jakie podatnik dostarczył lub wykonał dla innego podatnika [...].

b) Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do których mają zastosowanie przepisy [...] lit. a), obowiązuje przedstawienie tylko następujących danych:

- data wystawienia,

- kolejny numer [...],

- numer identyfikacji podatkowej VAT, określony w ust. 1 lit. c), pod jakim podatnik [...] [świadczył] usługi,

- [...] numer identyfikacji podatkowej VAT [klienta] określony w ust. 1 lit. c), pod jakim [...] wykonano usługi [na jego rzecz],

- pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika i jego klienta;

- [...] zakres i charakter wykonanych usług;

- data wykonania lub zakończenia [...] [świadczenia] usług [...],

- [...].'

Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy stanowi:

'Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym [...]

Opcji przewidzianej [Uprawnienia przewidzianego] w akapicie pierwszym nie można wykorzystywać w celu nakładania dodatkowych obowiązków, wykraczających poza obowiązki ustanowione ust. 3.'

Przepisy krajowe

10

Zgodnie z art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT') w brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym podatnicy zobowiązani są, przed dniem rozpoczęcia swej działalności, złożyć właściwemu organowi podatkowemu zgłoszenie rejestracyjne.

11

Artykuł 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o podatku VAT stanowi, że faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w wypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur.

12

Zgodnie z jednym z wydanych przez Ministra Finansów rozporządzeń wykonawczych do ustawy o podatku VAT, podatnicy zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT, posiadający numer identyfikacji podatkowej, wystawiają faktury oznaczone wyrazami 'FAKTURA VAT'.

13

Paragraf 48 ust. 4 pkt 1 lit. a) tego rozporządzenia stanowi, że w wypadku gdy sprzedaż towarów lub świadczenie usług zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur, faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

#### **Postępowanie przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne**

14

B.J. Dankowski, skarżący przed sądem krajowym, prowadzi przedsiębiorstwo Dan-Trak. W okresie od 2004 r. do 2006 r. M. Płacek, prowadzący przedsiębiorstwo Artem-Studio, wykonywał na rzecz skarżącego podlegające opodatkowaniu usługi marketingowe. M. Płacek nie dopełnił obowiązku rejestracji jako podatnik podatku od towarów i usług ani nie rozliczył tego podatku, mimo że wystawiał faktury dokumentujące wykonanie przez niego usług ze wskazaniem podatku należnego.

15

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi decyzją z dnia 23 marca 2007 r. stwierdził, że B.J. Dankowskiemu nie przysługiwało prawo do odliczenia należnego podatku VAT ujętego w fakturach wystawionych przez M. Płacka, nie kwestionuje jednak rzeczywistego wykonania tych usług.

16

W uzasadnieniu decyzji podniesiono, że wystawca spornych faktur nie był zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT, a w konsekwencji braku spełnienia obowiązku rejestracyjnego wymaganego na podstawie właściwych przepisów krajowych faktury wystawione przez ten podmiot nie stanowią podstawy do odliczenia podatku naliczonego.

17

Na wskazaną decyzję B.J. Dankowski wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. W uzasadnieniu skargi podniósł między innymi, że rejestracja podmiotu jako podatnika VAT jest tylko czynnością techniczną i nie może mieć wpływu na prawo do odliczenia podatku naliczonego.

18

Wyrokiem z dnia 4 grudnia 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi oddalił skargę.

19

W skardze kasacyjnej wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego B.J. Dankowski zaskarżonemu wyrokowi zarzucił między innymi niezgodne z prawem Unii zastosowanie przepisów polskiego prawa podatkowego oraz błędną wykładnię art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

20

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy zasady [...] systemu [podatku] VAT, w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy [...], nie sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatnik nie nabywa prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury VAT wystawionej przez podmiot niezarejestrowany w ewidencji podatników podatku od towarów i usług?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze istotne jest, że:

- a) nie ma wątpliwości, że transakcje wykazane w fakturze VAT podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT oraz że rzeczywiście zostały dokonane;
  - b) faktura zawierała wszystkie dane, wymagane zgodnie z ustawodawstwem wspólnotowym;
  - c) ograniczenie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany funkcjonowało w porządku krajowym przed dniem przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Wspólnoty?
- 3) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze uzależniona jest od spełnienia dodatkowych kryteriów (np. udowodnienia, że podatnik działał w dobrej wierze)?.'

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

21

Zadane przez sąd krajowy trzy pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, zmierzają w istocie do ustalenia, czy w okolicznościach faktycznych sprawy przed sądem krajowym oraz zważywszy na brzmienie art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika, który nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, a w wypadku odpowiedzi twierdzącej - czy art. 17 ust. 6 tej dyrektywy sprzeciwia się przepisom krajowym, które wyłączają prawo do odliczenia w sytuacji, gdy usługi zostały wykonane przez takiego podatnika.

W przedmiocie pierwszej części pytań prejudycjalnych

22

Na wstępie należy przypomnieć, że prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 33).

23

Prawo do odliczenia jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (zob. wyroki: z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 24; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 70; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 55).

24

Tak ustanowiony system odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub uiszczonemu w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej - niezależnie od jej celu lub wyników - pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 37; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 56).

25

W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym nie ulega wątpliwości, że sporne usługi zostały wykonane przez podmiot stojący wyżej w łańcuchu obrotu, a usługi te zostały wykorzystane przez skarżącego przed sądem krajowym na dalszym odcinku tego łańcucha dla potrzeb wykonania czynności podlegających opodatkowaniu.

26

W konsekwencji materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, o których mowa w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, zostały spełnione.

27

Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatku podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy.

28

Artykuł 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy określa wzmianki, jakie obowiązkowo powinny znaleźć się, dla celów podatku VAT, w treści faktury wystawionej zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy; ten ostatni przepis nakłada na każdego podatnika obowiązek zapewnienia, by za usługi wykonane na rzecz innego podatnika została wystawiona faktura.

29

Jeśli chodzi o wzmianki, o których mowa w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, sąd krajowy ustalił, że faktury okazane przez skarżącego przed tym sądem zawierały wszystkie informacje wymagane przez ten przepis. Przede wszystkim z akt sprawy przesłanych Trybunałowi, ale także z wyjaśnień dawanych przez rząd polski podczas rozprawy wynika, że faktury te zawierały numer identyfikacji podatkowej usługodawcy, który wykonał sporne usługi, przy czym polskie organy podatkowe nadają poszczególnym podmiotom numer identyfikacji podatkowej z urzędu, bez potrzeby składania przez nie wniosku o zarejestrowanie.

30

Nawet jeśli we wspomnianym przepisie mowa jest o 'numerze identyfikacji podatkowej VAT', należy jednak uznać, że numer



identyfikacji podatkowej przyznany w sprawie przed sądem krajowym pozwala ustalić tożsamość zainteresowanego podatnika, wobec czego spełnia wymogi określone w art. 22 ust. 3 lit. b) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

31

Tymczasem wskazany usługodawca, jak zauważył sąd krajowy, choć wystawiał faktury za usługi wykonywane na rzecz skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym, nie dopełnił obowiązku rejestracji przed organem krajowym właściwym w zakresie podatku VAT.

32

Zgodnie bowiem z art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy każdy podatnik zobowiązany jest zgłosić rozpoczęcie działalności podlegającej opodatkowaniu.

33

Niezależnie od wagi takiego zgłoszenia z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT uchybienie temu obowiązkowi przez jednego podatnika nie może podważać przysługującego innemu podatnikowi prawa do odliczenia wynikającego z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

34

Artykuł 22 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi bowiem jedynie, że podatnicy zobowiązani są do zgłaszania rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności, jednakże przepis ten nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfriśa i in.*, Rec. s. I-1577, pkt 51; z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 48).

35

Wobec tego, w sytuacji gdy właściwe organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik - jako odbiorca danej czynności handlowej - zobowiązany jest z tytułu podatku VAT, nie mogą one nakładać dodatkowych wymogów dotyczących przysługującego temu podatnikowi prawa do odliczenia podatku należnego, które mogłyby skutkować uniemożliwieniem mu wykonywania wspomnianego prawa (zob. wyroki: z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 *Ecotrade*, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 64; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uszodaépítő*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 40).

36

Wobec tego ewentualne uchybienie przez usługodawcę obowiązkowi określonemu w art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług na mocy art. 17 ust. 2 tej dyrektywy.

37

To samo dotyczy art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, na mocy którego państwa członkowskie mogą ustanawiać inne obowiązki, które uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym. O ile przepis ten pozwala państwom na podjęcie pewnych środków, to jednak te środki nie powinny wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne. W konsekwencji wspomniane środki nie mogą być wykorzystywane w sposób systematycznie podważający prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Molenheide i in.*, Rec. s. I-7281, pkt 47; ww. wyroki: w sprawie *Gabalfriśa i in.*, pkt 52; w sprawie *Ecotrade*, pkt 65, 66).

38

Z powyższego wynika, że art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b), a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.

W przedmiocie drugiej części pytań prejudycjalnych

39

Ponieważ skarżącemu przed sądem krajowym przysługiwało prawo do odliczenia podatku na mocy szóstej dyrektywy, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 te samej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów podatku VAT.

40

Należy w tej kwestii przypomnieć, że powyższy przepis ma charakter wyjątku, pozwalającego państwom członkowskim, w pewnych okolicznościach, na utrzymanie w mocy uregulowań dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia, obowiązujących w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym artykule (zob. wyroki: z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss i AstraZeneca*, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 *X Holding i Oracle Nederland*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 38).

41

Odnosząc się do znaczenia rzeczzonego przepisu, Trybunał orzekł, że uprawnienie przyznane państwom członkowskim w art.

17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie stanowi nieograniczonego upoważnienia do dyskrejonalnego wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości i podważenia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w przepisach tej dyrektywy. Uprawnienie to nie obejmuje zatem ogólnych wyłączeń i nie zwalnia państw członkowskich z obowiązku dostatecznego określenia towarów i usług, dla których jest wyłączone prawo do odliczenia (zob. wyroki: z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 22, 24; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 33, 35; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09 Oasis East, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 23).

42

Ponadto przepisy te, przewidujące odstępstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT, podlegają ścisłej wykładni (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 28; ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 24).

43

W zakresie dotyczącym sprawy przed sądem krajowym i ewentualnej możliwości zastosowania regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, należy zauważyć, że szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu przystąpienia tego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Dzień ten jest zatem istotny dla celów zastosowania wskazanego przepisu do tego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 25).

44

W celu dokonania oceny przepisów krajowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym pod kątem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz przytoczonego orzecznictwa należy wskazać, że omawiane przepisy stanowią środek o charakterze ogólnym, ograniczający prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wszelkich czynności dokonywanych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku zarejestrowania się dla celów podatku VAT.

45

Ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wynikające ze wskazanych przepisów wykracza poza zakres dopuszczalny na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

46

Trybunał wskazał bowiem, że państwa członkowskie nie są uprawnione do utrzymania w mocy wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT stosowanych w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów lub usług (wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 28, 29; a także ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 30).

47

Z ogółu powyższych rozważań wynika, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.

W przedmiocie kosztów

48

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**1) Artykuł 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b), a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.**

**2) Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 2006/18 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.**

**2010-11-25 • MF • Dz.Urz.MF.2010.14.61 • VAT: art. 86**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT2/033/530/TXW/2010/1143 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 25 listopada 2010 r.**

**w sprawie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług z tytułu importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz podmiotów z krajów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy**

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09 Oasis East sp. z o.o., dotyczącym interpretacji przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, str. 1 z późn. zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t. 1, str. 23 z późn. zm.), w kontekście uregulowań ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w krajach wymienionych w załączniku nr 5 do ww. ustawy, działając na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) - uprzejmie wyjaśniam:

Biorąc pod uwagę postanowienia ww. wyroku oraz w celu zapewnienia jego wykonania, wobec podatników dokonujących importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w krajach wymienionych w załączniku nr 5 do ww. ustawy, stosuje się, właściwe dla importu usług, zasady odliczania podatku określone w art. 86 tej ustawy, bez uwzględniania ograniczenia, o którym mowa w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Ponadto, jeżeli na skutek obowiązywania przepisu art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatek nie odliczył kwoty podatku naliczonego od importu usług, w związku z którymi zapłata należności była dokonywana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w krajach wymienionych w załączniku nr 5 do tej ustawy, podatnikowi - zgodnie z ww. wyrokiem TSUE - przysługuje prawo do odliczenia podatku (przez dokonanie korekty rozliczenia) zgodnie z obowiązującymi przepisami. Jednocześnie należy podkreślić, że podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie dokonywania odliczenia podatku.

Ewentualnej korekty rozliczenia podatnik dokonuje poprzez złożenie korekty deklaracji. Ponadto, przy ewentualnych korektach podatku z tytułu import usług, należy mieć na uwadze przepisy art. 90 i 91 ww. ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku zatem korekty podatku z tytułu importu usług, jeżeli podatnik rozliczał podatek z uwzględnieniem art. 90 i 91 ustawy o podatku od towarów i usług, należy mieć również na uwadze dokonanie stosownych zmian w tych odliczeniach.

Podatnicy, którzy spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia, uwzględniającej odliczenie podatku naliczonego, mogą lecz nie mają obowiązku jej dokonywania. Podatnik, który nie dokonał korekty, pozostając tym samym przy rozliczeniach wynikających z obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ma prawo, jeżeli zaliczył wydatki związane z nieodliczonym podatkiem naliczonym w koszty uzyskania przychodów, do utrzymywania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów.

**2010-11-17 • TK • SK 23/07 • AKC z 2004 r.**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 17 listopada 2010 r.**

**SK 23/07**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marian Grzybowski - przewodniczący

Mirosław Granat

Teresa Liszcz

Mirosław Wyrzykowski

Bohdan Zdziennicki - sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo.

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 17 listopada 2010 r., skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "ROEL" Szmidt i Miśta spółka jawna z siedzibą w Markach, o zbadanie zgodności:

1) art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.):

a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1 - z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1,

3) § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2, z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

4) § 16 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 2:

a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 35 ust. 5 ustawy powołanej w punkcie 1 - z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) z art. 36 ust. 1, 3 i 5 ustawy powołanej w punkcie 1,

5) § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

6) § 14 ust. 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 5:

a) rozpatrywanego samoistnie, a także rozpatrywanego w związku z art. 35 ust. 5 ustawy powołanej w punkcie 1 - z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32, art. 64, art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

b) z art. 36 ust. 1, 3 i 5 ustawy powołanej w punkcie 1,

orzeka:

**1. § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148 ze zm.) są zgodne z art. 22 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest zgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.**

**3. § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia powołanego w punkcie 1 jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375 oraz z 2010 r. Nr 197, poz. 1307) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na podstawie następującego stanu faktycznego: 23 września 2003 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w spółce "ROEL", wydał decyzję określającą wysokość podatku akcyzowego za poszczególne miesiące od stycznia do września 2002 r. Organy podatkowe zastosowały przepisy dotyczące opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na stacji paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych, co spowodowało opodatkowanie sprzedanego oleju opałowego z zastosowaniem stawki właściwej dla oleju napędowego. Tymczasem cena sprzedawanych przez podatnika wyrobów akcyzowych została skalkulowana przy założeniu, że dokonywana sprzedaż będzie opodatkowana podatkiem akcyzowym na zasadach właściwych dla oleju opałowego. Decyzja ta została przez spółkę "ROEL" zaskarżona, a następnie utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w Warszawie z 20 lutego 2004 r. Skarżąca zaskarżyła decyzję Dyrektora Izby Celnej w Warszawie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zarzucając m.in. nieuwzględnienie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 30 maja 2005 r. oddalił skargę, uznając, że nie było uzasadnionych podstaw do jej uwzględnienia. Skarżąca złożyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku ze względu na mające wpływ na treść orzeczenia naruszenie przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 217 Konstytucji, art. 35 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) oraz § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2001 r.). Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 4 lipca 2006 r. oddalił skargę kasacyjną, uznając m.in., że stan faktyczny, na którego tle wyrokował sąd pierwszej instancji, jest bezsporny i nie budzi zastrzeżeń strony składającej skargę. Podnosząc zarzut błędnej wykładni przepisów prawa materialnego, składający skargę kasacyjną winien przedstawić nie tylko prawidłową wykładnię zarzucanego przepisu, lecz na tle konkretnych okoliczności sprawy "wykazać na czym jego zdaniem polega błędna wykładnia prawa materialnego zaakceptowana lub zaprezentowana przez sąd pierwszej instancji, czego w niniejszej sprawie nie uczyniono" (wyrok NSA z 4 lipca 2006 r., sygn. akt I FSK 972/05).

Główne zarzuty skargi konstytucyjnej koncentrują się na wykazaniu, że materia kwestionowanych rozporządzeń została uregulowana ze złamaniem zasad konstytucyjnych. W konsekwencji, zdaniem skarżącej, nieprawidłowości te powodują naruszenie jej prawa podmiotowego, jakim jest prawo własności.

W ocenie skarżącej § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 2001 r. jest niezgodny z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji z uwagi na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym. W okresie od 1 stycznia do 25 marca 2002 r. z powodu braku ustawowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego sprzedający olej opałowy nie byli prawnie zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego ze względu na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego niezgodnie z wymogami Konstytucji. Ponadto Minister Finansów w rozporządzeniu z 2001 r. bez wyraźnego upoważnienia zawęził krąg podatników podatku akcyzowego tylko do sprzedających wyroby akcyzowe na cele inne niż opałowe oraz sprzedających wyroby akcyzowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych, przez co została naruszona zasada wynikająca z art. 92 ust. 1 Konstytucji. W opinii skarżącej, wydanie tak wadliwego rozporządzenia z przekroczeniem upoważnienia ustawowego stanowi w sposób oczywisty naruszenie także art. 2 i art. 7 Konstytucji.

Upoważnienie zawarte w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierało, zdaniem skarżącej, żadnych wytycznych co do treści aktu wykonawczego, czyli w sposób oczywisty było sprzeczne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie skarżącej, określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w akcie podustawowym (bez wymaganego upoważnienia ustawowego zawierającego wytyczne) spowodowało konieczność poniesienia ciężaru podatkowego w sposób naruszający prawo do ochrony własności i prawo do nieingerowania w prawo własności na podstawie innej niż ustawa. W konsekwencji spowodowało, że normy prawa podatkowego ukształtowano tak, że stały się instrumentem konfiskaty mienia. Ponadto wyeliminowanie, w tym akcie, ustawowego rozróżnienia stawek podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju napędowego oraz oleju opałowego naruszyło prawo do ponoszenia ciężarów publicznieprawnych ustanowionych tylko w drodze ustawy, prawo do przejrzystych, precyzyjnych i jasnych regulacji prawnych określających obowiązki podatkowe, prawo do regulacji prawnych, które adekwatnie do zamierzonego celu dobierają środki jego osiągnięcia, prawo do równego traktowania oraz prawo do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Rozwiązanie przyjęte w § 14 ust. 1 pkt 1 i § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej rozporządzenie z 2002 r.) w sprawie podatku akcyzowego, polegające na wprowadzeniu zasady, że wystarczające dla opodatkowania oleju opałowego stawką właściwą dla oleju napędowego jest stwierdzenie sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza paliw ciekłych, zdaniem skarżącej, spowodowało ogromne obciążenia podatkowe podmiotu gospodarczego i prowadziło de facto do zakazania prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych. Z uwagi na to, że ograniczenie to wynikało z aktu podstawowego, naruszało tym samym prawo do swobody działalności gospodarczej. Rozwiązanie to narusza również prawo do równego traktowania podmiotów w związku z prawem do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ podmioty sprzedające olej opałowy w zależności od miejsca jego sprzedaży (stacja paliw lub bezpośrednio do zbiornika odbiorcy) zostały poddane różnym reżimom podatkowym bez żadnego uzasadnienia. Zasada ta została, w opinii skarżącej, naruszona również przez art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług. Skarżąca dostrzega prawdopodobną przyczynę wprowadzenia takiego rozwiązania, czyli walkę z tzw. szarą strefą, ale uważa, że zróżnicowanie to nie było proporcjonalne. Poświęcono prawo równego traktowania w sytuacji, gdy państwo ma odpowiednie i właściwe służby skarbowe. Skarżąca upatruje naruszenie prawa do równego traktowania także w związku z prawem równej dla wszystkich ochrony prawa własności, ponieważ obowiązek zapłacenia podatku akcyzowego w wysokości należnej od sprzedaży oleju napędowego w sytuacji, gdy sprzedawany był olej opałowy, został zróżnicowany w zależności od miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz od używanego przez sprzedawcę urządzenia mierniczego. Stosowanie stawki podatku na podstawie przypadkowego i nie relewantnego, zdaniem skarżącej, kryterium naruszyło prawo równej ochrony prawa własności.

W ocenie skarżącej § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. oraz art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług naruszają zasadę określoności oraz prawo do jasnej i precyzyjnej regulacji prawnej z uwagi na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w sposób uniemożliwiający precyzyjne i jednoznaczne odczytanie normy prawnej. Niewłaściwe odczytanie normy prawnej spowodowało zaległości podatkowe i tym samym uszczuplenie majątku sprzedawcy niezgodnego z prawem do ochrony własności i ingerowania w prawo własności tylko na podstawie ustawy.

Przepisy § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 2002 r. naruszają, zdaniem skarżącej, zasadę proporcjonalności przez zastosowanie środka niewspółmiernego do korzyści, jakie mają być osiągnięte w związku ze zwalczaniem przeznaczenia oleju opałowego na cele inne niż grzewcze.

Skarżąca upatruje sprzeczność § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie oraz § 14 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r. z art. 36 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług ponieważ rozporządzenia stosują stawki kwotowe, a ustawa rzeczywistą ilość wyrobów akcyzowych. Z uwagi na to, że przepisy te nie wykonują postanowień ustawy, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji oraz zasadą demokratycznego państwa prawa i zasadą praworządności. Ponadto ze względu na określenie podstawy opodatkowania w akcie podustawowym są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

Zdaniem skarżącej upoważnienie zawarte w art. 36 ust. 5 o podatku od towarów i usług umożliwiające określenie w rozporządzeniu innej podstawy opodatkowania akcyzą z uwzględnieniem specyfiki produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów akcyzowych nie spełnia wymogów art. 92 ust. 1 Konstytucji i przez to narusza prawo ochrony własności i nieingerowania w prawo własności na podstawie innej niż ustawa, prawo do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych ustanowionych tylko w ustawie, prawo proporcjonalności, prawo do równego traktowania oraz prawo do swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Skarżąca zwraca uwagę, że w przypadku sprzedaży oleju opałowego przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych ukształtowanie podstawy opodatkowania w oderwaniu od rzeczywistych przychodów z tytułu sprzedaży tych wyrobów prowadzi do naruszenia prawa własności i ingerowania w to prawo tylko na podstawie ustawy, ponieważ podatnik nie dokonuje zapłaty tego podatku z przychodów otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale jest zmuszony do zapłaty podatku naliczonego z zastosowaniem podstawy opodatkowania oderwanej od rzeczywistego obrotu, a dokonując zapłaty tego podatku, jest zmuszony do uszczuplenia swojego majątku.

Zarzuty odnoszące się do konstrukcji podstawy opodatkowania sprzedaży oleju opałowego na cele inne niż grzewcze, w opinii skarżącej, nie mają charakteru norm prawa podatkowego sensu stricto, tylko stanowią swego rodzaju sankcję za sprzedaż oleju opałowego na cele inne niż opałowe. Elementy konstrukcyjne tej sankcji (elementy czynu jak i kary) zostały określone w akcie podustawowym, bez upoważnienia ustawowego, czyli z naruszeniem art. 92 ust. 1 oraz art. 2 i art. 7 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z 29 sierpnia 2007 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w toczącym się postępowaniu.

3. Minister Finansów w piśmie z 10 września 2007 r. wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), a w przypadku nieuwzględnienia tego wniosku - o uznanie wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli za nieadekwatne.

Minister wskazał, że zaskarżone przepisy, zgodnie z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, mogą stanowić podstawę prawną decyzji podatkowych w sprawach podatku akcyzowego jedynie do końca 2007 r. Po upływie ww. terminu przepisy te podlegają przedawnieniu, w związku z czym nie będą wywierać skutków prawnych co do określonych stanów faktycznych, co według Trybunału Konstytucyjnego stanowi przesłankę niedopuszczalności kontroli zgodności z Konstytucją przepisów, które utraciły moc obowiązującą (zob. wyrok z 3 lutego 2004 r., sygn. SK 12/02, OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 11). Według Ministra Finansów skarżąca nie powołała się na okoliczności wyjątkowo dopuszczające kontrolę konstytucyjną przepisu, który utracił moc obowiązującą. Mianowicie, strona nie wskazała, że wydanie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny jest niezbędne dla ochrony jej konstytucyjnych praw i wolności, nie wskazała również na żadną z okoliczności przytoczonych w postanowieniu TK o sygn. SK 12/02, które uzasadniałyby tę kontrolę.

W dalszej części uzasadnienia Minister Finansów wyraził wątpliwość co do spełnienia wymogów formalnych skargi konstytucyjnej. Podkreślił, że podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia NSA, który jest związany granicami skargi kasacyjnej, mogły być tylko te przepisy, których naruszenie strona skarżąca wskazała w skardze do NSA, a więc: art. 217 Konstytucji, art. 35 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług, § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. A zatem pozostałe przepisy, których konstytucyjność strona zaskarżyła do Trybunału Konstytucyjnego i które nie były objęte skargą kasacyjną, nie mogą być przedmiotem skargi konstytucyjnej.

Odnosnie do zarzutu uregulowania w podustawowym akcie prawnym momentu powstania obowiązku podatkowego w akcyzie dla podatników sprzedających oleje opałowe, Minister Finansów wyjaśnił, że moment powstania obowiązku podatkowego w akcyzie został określony w art. 6 ust. 1 w związku z art. 34 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w ustawie z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Na podstawie ww. przepisów każda sprzedaż związana z wyrobami akcyzowymi powoduje powstanie obowiązku podatkowego w akcyzie z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny wyrobu akcyzowego. W rozporządzeniu z 2001 r. doprecyzowano jedynie moment powstania obowiązku podatkowego, który przy sprzedaży olejów opałowych powstaje z chwilą sprzedaży na cele inne niż opałowe lub w przypadku sprzedających oleje opałowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych z dniem stwierdzenia posiadania wyrobów na cele inne niż opałowe. W opinii Ministra Finansów, postanowienia rozporządzenia określające moment powstania obowiązku podatkowego w akcyzie w przypadku sprzedaży olejów opałowych nie rozszerzają przedmiotowego zakresu uregulowań ustawowych.

Minister Finansów uznał również za bezzasadny zarzut braku odpowiedniego upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia, które zdaniem strony skarżącej, ograniczyło krąg podatników podatku akcyzowego. Minister wskazał, że w rozporządzeniu doprecyzowano jedynie moment powstania obowiązku podatkowego w stosunku do osób sprzedających oleje opałowe na cele inne niż opałowe, co zgodnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji zostało wskazane w upoważnieniu ustawowym, tj. w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Minister uważa, że rozporządzenie nie zawężyło kręgu podatników, ponieważ zgodnie z art. 34 ust. 1 oraz art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług

oraz o podatku akcyzowym wszyscy sprzedawcy wyrobów akcyzowych, nie tylko sprzedawcy olejów opałowych, są objęci obowiązkiem podatkowym. Dla potwierdzenia swego stanowiska przywołał wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 2 lutego 2005 r. (sygn. akt III. SA/Wa 1401/04).

Odnosnie do zarzutu określenia w rozporządzeniu przez Ministra Finansów innego niż wynikający z ustawy przedmiotu opodatkowania, Minister wyjaśnił, że przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym uregulowany został w art. 34 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy, z których wynika, iż opodatkowaniu akcyzą podlega każda sprzedaż wyrobów akcyzowych. W zakresie definicji "sprzedaży wyrobów akcyzowych" zawiera się "sprzedaż olejów opałowych na cele inne niż opałowe" oraz "sprzedaż oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych". Zdaniem Ministra, wykładnia językowa przytoczonego przepisu nie budzi wątpliwości. W związku z powyższym, Minister uznał, że nie można mówić o naruszeniu art. 92 ust. 1 Konstytucji, a co za tym idzie o naruszeniu art. 2 i art. 7 Konstytucji, które skarżąca wiązała z obrazą art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W kontekście powyższych ustaleń, iż krąg podatników, przedmiot opodatkowania oraz moment powstania obowiązku podatkowego przy sprzedaży olejów opałowych wynikały z ustawy o podatku od towarów i usług, Minister uważa, że nie doszło do naruszenia art. 84 Konstytucji. Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, w przypadku sprzedaży olejów opałowych, w ustawie nie narusza również prawa własności.

Odnosząc się do zarzutu niezgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 ww. rozporządzenia z art. 31 ust. 3 Konstytucji, Minister podzielił pogląd wyrażony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33), iż obowiązek podatkowy nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Minister Finansów nie zgadza się z zarzutem naruszenia przez przepis § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. zasady określoności poprzez niejednoznaczne sformułowanie momentu powstania obowiązku podatkowego, który, zdaniem strony skarżącej, jest tak skonstruowany, że obowiązek podatkowy powstaje wcześniej niż okoliczność faktyczna, od której uzależnione jest jego powstanie. Minister wskazuje, iż przepis ten jest związany z art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który zobowiązuje podatników do składania deklaracji podatkowych za okres miesięczny w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek. Natomiast samo ustalenie momentu powstania obowiązku na dzień, w którym stwierdzone zostanie posiadanie wyrobu akcyzowego na cele inne niż opałowe, jest uzasadnione specyfiką obrotu gospodarczego na stacjach paliw i możliwościami kontroli tegoż obrotu. Przytoczone argumenty, zdaniem Ministra Finansów, pozwalają uznać za bezzasadny zarzut naruszenia praw i wolności konstytucyjnych skarżącej przez określenie jej zobowiązania podatkowego na podstawie przepisów prawa sprzecznych z art. 217 oraz art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W dalszej części uzasadnienia Minister odniósł się do zarzutu, w którym skarżąca twierdzi, że konstrukcja § 14 ust. 1 pkt 1 w związku z § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. w związku z art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług zakazuje prowadzenia określonego rodzaju działalności gospodarczej, a przez to, iż ograniczenie to wynika z aktu rangi podstawowej, narusza również prawo do swobody działalności gospodarczej. Minister, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, wyraził pogląd, że ograniczenie wolności gospodarczej odnosi się do sytuacji, kiedy ograniczeniu podlega zakres terytorialny, personalny lub rzeczowy prowadzonej działalności lub też jej intensywność, co nie miało miejsca w przypadku zakwestionowanego przepisu. Minister podkreślił, że przepis ten nie zakazywał ani nie ograniczał prowadzenia działalności gospodarczej, tylko formułował zasady opodatkowania oleju opałowego wg stawek właściwych dla oleju napędowego.

Zdaniem Ministra Finansów, zakwestionowane przepisy nie naruszają art. 32 Konstytucji przez zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników sprzedających ten sam wyrób akcyzowy, tj. olej opałowy, na dwa różne sposoby (bezpośrednio do urządzeń spalających olej albo przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych na stacjach paliw). Przywołując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Minister uważa, że w danej sprawie wszystkie podmioty prawa, których istotną (relewantną) cechą jest "sprzedaż oleju opałowego przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych na stacjach paliw", są jednakowo traktowane. Sama zaś cecha relewantna wyodrębniona została ze względu na to, że za różnymi sposobami sprzedaży oleju opałowego kryje się odmienny sposób jego zastosowania mający znaczenie dla określenia zobowiązania daninowego.

Odnosnie do zarzutu niezgodności z art. 92 ust. 1 Konstytucji postanowień § 16 ust. 1 rozporządzenia z 2001 r. oraz § 14 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r., z którymi skarżąca wiąże naruszenie jej praw i wolności konstytucyjnych, Minister zauważył, że naruszenia tych przepisów skarżąca nie zgłosiła poprzednio w skardze kasacyjnej, a więc nie mogły one stanowić podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia NSA i nie mogą być tym samym przedmiotem skargi konstytucyjnej.

Niezależnie od powyższego, Minister wyjaśnił, że podstawa opodatkowania nie została określona samoistnie w rozporządzeniu, ale w art. 36 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Artykuł ten za podstawę opodatkowania uznaje "obróty wyrobami akcyzowymi" (ust. 1), a jeżeli stawki akcyzy ustalane są kwotowo - podstawą jest ilość wyrobów akcyzowych (ust. 3). W rozporządzeniu dookreślona została jedynie podstawa opodatkowania w stosunku do sprzedaży olejów opałowych na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych, do czego Minister był upoważniony zgodnie z delegacją zawartą w art. 36 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzenie tej tezy można odnaleźć w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 lutego 2005 r. (sygn. akt III SA/ Wa 1401/04).

Reasumując, Minister wskazał, że skarżąca należała do podmiotów, na których ciążył obowiązek w zakresie podatku akcyzowego na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przedmiot opodatkowania określono na podstawie art. 34 ust. 1, a podstawę opodatkowania w art. 36 ust. 1 i 3 tejże ustawy. Obowiązek w zakresie akcyzy ciążył więc na skarżącej jako sprzedawcy wyrobów akcyzowych i wynikał wprost z ustawy.

4. Skarżąca w odpowiedzi na stanowisko Ministra Finansów z 10 września 2007 r., przedstawiła dodatkowe argumenty zawarte w piśmie z 25 lutego 2008 r.

Zdaniem skarżącej, nie ma podstaw do umorzenia na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. Wbrew stanowisku Ministra Finansów uważa, że termin przedawnienia obowiązku podatkowego nie upływa z końcem 2007 r., ponieważ termin przedawnienia został przerwany przez zastosowanie środka egzekucyjnego w kwietniu 2004 r. W ocenie skarżącej, rozstrzygnięciem wpływającym na prawa i obowiązki była ostateczna decyzja administracyjna określająca wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, a nie wyrok NSA.

Skarżąca zarzuciła niewłaściwe powoływanie się Ministra Finansów na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego ze względu na prezentowane w nim różne stany faktyczne. Ponadto uznała za niewłaściwe odwołanie się przez Ministra Finansów do orzeczenia NSA i twierdzenie, że nawet gdyby zaskarżone przepisy były niekonstytucyjne, to orzeczenie i tak pozostanie bez zmian. Zmiana będzie, zdaniem skarżącej, oczywista i pozwoli na wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego lub wznowienie postępowania podatkowego.

Następnie skarżąca podjęła polemikę z Ministrem Finansów w zakresie wykładni art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji rozwiązaniami przyjętymi w zaskarżonych rozporządzeniach, powołując się na argumenty prezentowane w skardze konstytucyjnej.

5. Marszałek Sejmu w piśmie z dnia 18 kwietnia 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżony art. 35 ust. 6 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy - Kodeks wykroczeń (Dz. U. Nr 11, poz. 185) jest zgodny z powołanymi w skardze wzorcami kontroli konstytucyjnej.

Marszałek Sejmu zwrócił uwagę na to, że pomimo wskazania w skardze konstytucyjnej wielu wzorców badania zgodności z nimi zaskarżonego przepisu ustawy, skarżąca szerzej odniosła się w uzasadnieniu jedynie do zarzutu naruszenia art. 31 Konstytucji, twierdząc, że określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w zaskarżonym przepisie zostało sformułowane w sposób uniemożliwiający precyzyjne i jednoznaczne odczytanie normy prawnej. Według skarżącej stanowi to naruszenie zasady określoności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu uznał, że skoro skarżąca wyraziła opinię, iż nadanie rangi ustawowej normie zawartej w przepisie § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. było właściwą i długo oczekiwaną reakcją ustawodawcy, to należy wyciągnąć wniosek, że o ile strona uznaje normy zawarte w rozporządzeniu za niezgodne z Konstytucją ze względu na niewłaściwą formę aktu prawnego (rozporządzenie), to po nadaniu im rangi ustawowej spełniają one postulat zgodności z Konstytucją.

Marszałek Sejmu zwrócił również uwagę, iż zaskarżony przepis ustawy jest niemalże dosłownym powtórzeniem przepisu § 11 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego, oraz podkreślił, że jego zdaniem, skarżąca w uzasadnieniu skargi nie podaje żadnych argumentów uzasadniających niekonstytucyjność przepisu ustawy odrębnych od tych, które przywołuje w celu uzasadnienia niekonstytucyjności przepisów rozporządzeń. Według Marszałka uniemożliwia to ustosunkowanie się do zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Jednocześnie Marszałek Sejmu w pełni podziela stanowisko Ministra Finansów zawarte w piśmie z 10 września 2007 r. w zakresie dotyczącym oceny dopuszczalności rozpatrywanej skargi.

6. Prokurator Generalny, w piśmie z 28 listopada 2008 r. wniósł o stwierdzenie zgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi w skardze wzorcami kontroli.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę na zasadnicze zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług jakie zostały dokonane w okresie, którego skarga dotyczy. W konsekwencji tych zmian nie może być mowy, zdaniem Prokuratora, o wątpliwościach co do tego, że skarżąca była podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu prowadzenia sprzedaży oleju opałowego.

Wątpliwości Prokuratora budzi sposób uzasadnienia skargi. Prokurator zwrócił uwagę, że skarżąca koncentruje się głównie na wykazaniu niekonstytucyjności zaskarżonych rozporządzeń, a nie przepisu ustawy. W związku z tym stwierdza, że zaskarżony przepis ustawy nie narusza żadnej zasady wynikającej ze wskazanych w skardze wzorców konstytucyjnej kontroli. Ponadto, zdaniem Prokuratora, uzasadnienie skargi nie dostarczyło argumentów wskazujących na naruszenie którejkolwiek z konstytucyjnych zasad, w szczególności brak przesłanek uznania, że nastąpiła taka ingerencja w prawo własności, by naruszało to istotę tego prawa.

Zarzuty skarżącej co do określenia przedmiotu i momentu powstania obowiązku podatkowego w aktach podstawowych, w ocenie Prokuratora Generalnego, są nieuzasadnione, ponieważ przedmiot opodatkowania podatkiem akcyzowym uregulowano w art. 34 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. A obowiązek podatkowy wynika - wbrew twierdzeniom skarżącej - z samej ustawy, nie z rozporządzeń. Prokurator podzielił pogląd Ministra Finansów wyrażony w piśmie z 10 września 2007 r., że w rozporządzeniu jedynie doprecyzowano moment powstania obowiązku podatkowego w sprzedaży olejów opałowych.

Prokurator Generalny, cytując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zwrócił uwagę, że prawo daninowe charakteryzuje znaczna swoboda legislacyjna, a prezentowane przez skarżącą zarzuty nie wskazują na przekroczenie granic tej swobody. Prokurator Generalny podzielił stanowisko Ministra Finansów odnośnie do oceny zaskarżonych rozporządzeń, uznając, że zakwestionowanym przepisom nie można przypisać naruszenia konstytucyjnych zasad, o których mowa w skardze.

7. Skarżąca w odpowiedzi na pismo Prokuratora Generalnego złożyła, w piśmie z 10 kwietnia 2009 r. dodatkowe wyjaśnienia.

Zdaniem skarżącej, stanowisko Prokuratora Generalnego odnosi się w części do stanu prawnego, który nie obowiązywał w momencie wydania decyzji określającej wymiar podatku akcyzowego.

Następnie skarżąca wskazała główną rozbieżność ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego, czyli przyjęcie odmiennego założenia początkowego. Zdaniem skarżącej, Prokurator Generalny przyjął błędne założenie, że wszelkie elementy konstrukcyjne podatku akcyzowego zostały określone w ustawie, a rozporządzenia wykonawcze jedynie doprecyzowują ustawę. Skarżąca uważa, że kwestionowane rozporządzenia wykraczają poza funkcję wykonawczą, i w związku z tym podtrzymuje argumenty wyrażone w skardze konstytucyjnej.

II

Na rozprawie w dniu 17 listopada 2010 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Przedmiot skargi konstytucyjnej a zakres przedmiotowy zaskarżenia.



1.1. Zasadniczą kwestią w rozpatrywanej sprawie jest ustalenie, czy niniejsza skarga spełnia konstytucyjne i ustawowe warunki dopuszczalności jej wniesienia, o których mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji i art. 46-48 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm., dalej: ustawa o TK). Niespełnienie któregokolwiek z warunków formalnych skargi uniemożliwia jej merytoryczne rozpatrzenie.

Trybunał Konstytucyjny w toku całego postępowania, aż do wydania orzeczenia w sprawie, jest zobowiązany do badania, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe nakazujące umorzenie postępowania (zob. postanowienie z 5 grudnia 2001 r., sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269). Jedną z cech procedury skargi konstytucyjnej jest poddanie jej etapowi wstępnej kontroli. Rozpoznanie wstępne ma zapobiegać nadawaniu dalszego biegu skargom, które nie odpowiadają warunkom formalnym lub są oczywiście bezzasadne. W tych przypadkach, zgodnie z przepisami ustawy o TK, wszczęcie postępowania jest niedopuszczalne, co oznacza, że jeśli doszłoby do merytorycznego rozpoznania sprawy, niedopuszczalne jest również wydanie orzeczenia. W sytuacji gdy mimo niedopuszczalności wszczęcia postępowania skardze został nadany dalszy bieg, postępowanie podlega umorzeniu w kolejnej jego fazie. W myśl dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepisy nie określają terminu ograniczającego możliwość badania przez Trybunał warunków dopuszczalności skargi (zob. orzeczenia: z 28 maja 2003 r., sygn. SK 33/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 47, z 14 grudnia 2004 r., sygn. SK 29/03, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 124 oraz z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). W szczególności brak jest formalnych przeszkód do stwierdzenia niedopuszczalności skargi na etapie rozpoznania merytorycznego. Akceptacja odmiennego zapatrywania, odmawiającego składowi orzekającemu prawa skontrolowania warunków formalnych dopuszczalności skargi, oznaczałaby, że czynności podejmowane na etapie wstępnego rozpoznania mają moc wiążącą wobec składu orzekającego.

Przystępując do badania zasadności skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny musiał najpierw dokonać analizy jej uzasadnienia, po to, by ustalić, jakie przepisy są kwestionowane i jakie wzorce kontroli konstytucyjnej powołała skarżąca.

1.2. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że - zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji - ramy kontroli konstytucyjnej w trybie skargowym są ściśle oznaczone. Z jednej strony wyznacza je warunek, by kwestionowany przepis ustawy (lub innego aktu normatywnego) stanowił podstawę ostatecznego orzeczenia sądu (lub organu administracji), z drugiej zaś - by orzeczenie to naruszało konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Wskazane w art. 79 ust. 1 Konstytucji przesłanki determinują dopuszczalność skargi konstytucyjnej. Z jednej strony pozwalają - na użytek każdej konkretnej sprawy - jednoznacznie wskazać ewentualny przedmiot kontroli, z drugiej zaś - w sposób abstrakcyjny - wyznaczają wzorce kontroli konstytucyjnej w postępowaniu skargowym. Trybunał Konstytucyjny - nawiązując do wcześniejszego orzecznictwa (zob. wyrok z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33) zgadza się z wyrażonym przez Ministra Finansów poglądem, iż dopuszczalnym przedmiotem skargi jest wyłącznie przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia, a zatem był wskazany w skardze kasacyjnej skarżącej. Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko ten przepis, który stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Kierując się wymaganiami przewidzianymi z art. 79 ust. 1 Konstytucji, Trybunał stwierdza, że w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli mogą być tylko te przepisy, które stanowiły podstawę skargi kasacyjnej i były przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia, a zatem art. 35 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług), § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 148, poz. 1655, ze zm.; dalej: rozporządzenia 2001 r.). Jednakże skarżąca nie kwestionuje art. 35 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W niniejszej sprawie przedmiotem kontroli może być jedynie § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego. Postępowanie w pozostałym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Problem umorzenia postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej przez zaskarżone w niniejszej sprawie przepisy.

2.1. Najpierw należy rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, związane z utratą mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie (art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Kwestionowana w niniejszej sprawie regulacja obowiązywała w okresie od 1 stycznia do 25 marca 2002 r.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie można jednak uznać, że mamy w tym wypadku do czynienia z utratą mocy obowiązującej uchylonego formalnie przepisu, rozumianą jako brak możliwości zastosowania danej regulacji. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę, co miało niewątpliwie miejsce w niniejszej sprawie, nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę stanu prawnego (zob. wyrok z stycznia 1998 r., sygn. P 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1 oraz wyrok o sygn. SK 79/06).

Przepisy te mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania, a zatem stanowią podstawę prawną rozstrzygnięć dotyczących podatku od towarów i usług za okres obowiązywania kwestionowanego przepisu. Przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje bowiem moc obowiązującą dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ma miejsce dopiero wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Z tego punktu widzenia zakwestionowane przepisy są nadal wyposażone w moc obowiązującą. W przypadku wyroku uwzględniającego skargę konstytucyjną skarżąca miałaby możliwość wznowienia postępowania na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji oraz stosownych przepisów proceduralnych. Z tego więc względu Trybunał Konstytucyjny powinien rozpatrzyć zarzuty dotyczące niezgodności z Konstytucją przepisów, które zdaniem skarżącej, naruszyły jej prawa i wolności (zob. wyrok o sygn. SK 79/06). Ze względu na utratę mocy obowiązującej kwestionowanych przepisów rozporządzenia z 2001 r. w sprawie podatku akcyzowego oraz przedawnienie zobowiązań podatkowych jedynym instrumentem ochrony konstytucyjnych wolności i praw strony skarżącej pozostaje ewentualne wznowienie postępowania na skutek orzeczenia

Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją przepisów kwestionowanych przez skarżącą, na podstawie których zapadło prawomocne orzeczenie sądowe w jej sprawie.

Umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z powodu uchylenia zaskarżonych przepisów i zastąpienia ich nowymi byłoby zatem niedopuszczalne z uwagi na unormowanie art. 39 ust. 3 tej ustawy. Konieczność merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy uzasadnia podnoszony przez skarżącą potencjalny związek między kwestionowaną regulacją i ochroną praw konstytucyjnych skarżącej.

Skarżąca ma niewątpliwy interes w ocenie konstytucyjności kwestionowanego przepisu ze względu na ochronę swojego konstytucyjnego prawa, polegającego na gwarancji wyłącznie ustawowego trybu nakładania na nich danin publicznych. W świetle art. 39 ust. 3 ustawy o TK uzasadnia to rozpoznanie sprawy (zob. wyrok z 27 grudnia 2004 r., sygn. SK 35/02, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119).

### 3. Zagadnienie wzorców kontroli wskazanych w skardze.

3.1. Kierując się treścią art. 79 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że nie wszystkie przepisy ustawy zasadniczej mogą stanowić wzorce kontroli w postępowaniu skargowym. Jak bowiem wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji, mogą nimi być tylko te spośród nich, które zawierają bezpośrednie gwarancje dla wolności i praw człowieka i obywatela.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa lub określających obowiązki, a zatem "będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania" (zob. wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia.

3.2. W zakresie przywołanych w skardze wzorców kontroli, tj. art. 20, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji, ujęcie skargi nie spełnia wymogów określonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji niezbędnych dla skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej. Z przepisów (wzorców) tych nie wynika bowiem określona wolność lub prawo konstytucyjne jednostki (podmiotu prawnego). W szczególności nie wynika z tych przepisów prawo podmiotowe podmiotu prawnego, jakim pozostaje skarżąca spółka. W tym stanie rzeczy postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów rozporządzenia z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji musi zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z powodu niedopuszczalności wydania wyroku w postępowaniu zainicjowanym wniesieniem skargi konstytucyjnej.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego znalazł wyraz pogląd, w myśl którego z art. 79 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK wynika jednoznacznie, że wzorcem kontroli w postępowaniu w sprawie ze skargi konstytucyjnej mogą być tylko przepisy, które określają konstytucyjne wolności i prawa człowieka i obywatela (zob. wyrok z 24 października 2001r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w szczególności art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może być samodzielną (wyłączną) podstawą skargi konstytucyjnej, albowiem przepis ten takich wolności ani praw nie proklamuje, ponieważ nie wyraża w sposób pełny odrębnych wolności lub praw, a czyni to jedynie w sposób cząstkowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami Konstytucji. Jak wynika z tytułu podrozdziału, w którym został umiejscowiony, wyraża on zasadę ogólną dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Zasada ta dotyczy "ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw", nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa. Naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji może mieć miejsce tylko w sytuacji, w której można stwierdzić, że w ogóle doszło do ingerencji w któreś z proklamowanych w innych przepisach Konstytucji wolności lub praw człowieka i obywatela. Dopiero po pozytywnym rozstrzygnięciu tej kwestii można przejść do analizy, czy miało miejsce naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wynika z tego, że przepis ten nie formułuje samoistnego prawa o randze konstytucyjnej i zawsze musi być współstosowany z innymi normami Konstytucji (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Skarżąca zarzuca kwestionowanym przepisom niezgodność z art. 20 Konstytucji, w myśl którego "społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej". Przepis ten nie może jednak stanowić wyłącznej podstawy do konstruowania prawa podmiotowego, a zatem nie jest właściwym wzorcem kontroli w przypadku skargi konstytucyjnej. Znajduje się on w rozdziale I Konstytucji, w którym ustrojodawca umieścił najbardziej ogólne i najważniejsze zasady ustroju RP. Zasada społecznej gospodarki rynkowej, jako zasada ustroju RP ma - jak to ujął Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do wolności działalności gospodarczej - inny, "szerszy" wymiar i inny stopień abstrakcji niż wolności i prawa konstytucyjne, wskazane w rozdziale II Konstytucji (zob. wyrok o sygn. SK 24/02). Art. 20 Konstytucji RP nie zawiera w swej treści regulacji z dziedziny praw i wolności obywatelskich, nie jest zatem adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie.

Uwagi te odnieść można również do zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, że "Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia". Rozpatrywany odrębnie - tak, jak domaga się tego skarżąca powołany art. 21 ust. 1 Konstytucji nie może być adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ze względu na jego programowy charakter (zob. wyrok o sygn. SK 24/02).

Trybunał wielokrotnie wyjaśniał w swoich orzeczeniach, że zawarta w art. 32 Konstytucji zasada równości nie stanowi samodzielnego źródła praw lub wolności o charakterze podmiotowym; że przedmiotem skargi konstytucyjnej nie może być naruszenie samej zasady równości, lecz jej naruszenie w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (zob. postanowienie z 25 listopada 2009 r. sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159).

### 4. Ocena zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 22 Konstytucji.

Art. 22 Konstytucji określa formalne i materialne przesłanki ograniczenia wolności działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że art. 22 Konstytucji pełni dwojaką funkcję (zob. wyrok z 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56). Po pierwsze traktować go należy jako wyrażenie jednej z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej (i w tym zakresie stanowi on konkretyzację ogólniejszych zasad, wyrażonych w art. 20), po drugie, może on stanowić podstawę do konstruowania prawa podmiotowego, przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą. Oczywiście, wolność działalności gospodarczej musi, w państwie współczesnym, podlegać różnego rodzaju ograniczeniom; wynika to chociażby z zaakcentowania w art. 20 socjalnego charakteru gospodarki rynkowej. Art. 22 formułuje jednak dwojakiego rodzaju ograniczenia wprowadzania owych ograniczeń. W płaszczyźnie materialnej wymaga, aby ograniczenia wolności gospodarczej znajdowały uzasadnienie w "ważnym interesie publicznym", a w płaszczyźnie formalnej - aby były wprowadzone "tylko w drodze ustawy". Ograniczenie wynikające z art. 22 Konstytucji znajduje uzasadnienie w ważnym interesie publicznym. Domniemanie konstytucyjności przepisu nie zostało zatem obalone, co skutkuje stwierdzeniem zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 22 Konstytucji.

5. Ocena zgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1, 2 i 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

5.1. W świetle dotychczasowych rozważań Trybunału zasadniczym zarzutem formułowanym w skardze konstytucyjnej jest zarzut niezgodności § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1- 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Wśród wskazanych przez skarżącą przepisów (wzorców) konstytucyjnych są one bowiem jedynymi zamieszczonymi w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające konstytucyjne wolności i prawa podlegające ochronie m.in. przy korzystaniu ze skargi konstytucyjnej. Gwarancje ochrony własności i praw majątkowych odnoszą się do skarżącej i mogą być egzekwowane w drodze skargi konstytucyjnej.

§ 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. stanowi, że w odniesieniu do wyrobów określonych w § 5 (chodzi o te wyroby, które "nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe") obowiązek podatkowy powstaje dla podatników sprzedających wyroby akcyzowe z chwilą tej sprzedaży dla celów innych niż opałowe, przy czym dla podatników sprzedających wyroby akcyzowe na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych obowiązek ten powstaje z dniem stwierdzenia posiadania wyrobów na cele inne niż opałowe.

Zdaniem skarżącej, moment powstania obowiązku podatkowego określono w rozporządzeniu, a zatem niezgodnie z wymogami Konstytucji - z naruszeniem art. 64 ust. 1- 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Ustawa o podatku od towarów i usług nie określała bowiem momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku sprzedaży wyrobów akcyzowych. Moment powstania tego obowiązku - zdaniem skarżącej - określono w akcie podstawowym, wbrew art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Jednakże, na co zwraca uwagę w swoim piśmie Minister Finansów, moment powstania obowiązku podatkowego określony został w art. 6 ust. 1 w związku z art. 34 ust. 1 oraz art. 2 ust. 1 o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w ustawie z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 122, poz. 1324), w ten sposób, że w art. 6 ust. 1 wskazano: "obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi". W myśl art. 2 ust. 1 powołanej ustawy "opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług". Skarżąca w czasie, którego dotyczy skarga (rok 2002), była więc podatnikiem podatku akcyzowego na podstawie ustawy, a nie na podstawie rozporządzenia, co trafnie podkreśla w swym piśmie Prokurator Generalny. Tym samym nie znajduje podstaw wysuwany przez skarżącą zarzut dokonania ingerencji w prawo własności na innej podstawie aniżeli w drodze ustawy, a zatem zarzut naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji. Owszem, w latach poprzedzających okres, którego dotyczy skarga, sprzedaż oleju opałowego na stacjach paliw w celu wykorzystania go jako paliwa silnikowego podlegała opodatkowaniu na mocy aktów podstawowych, ale zostało to uznane za niezgodne z art. 217 Konstytucji w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok o sygn. SK 35/02).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 64 ust. 3 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Skarżąca nie uzasadniła na czym miałyby polegać niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Skarżąca nie wykazała, na czym polega niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Skarżąca nie wykazała również, na czym polega niezgodność § 11 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia z 2001 r. rozpatrywanego w związku z art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym zakresie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

5.2. Przepis § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. stanowi, że zwalnia się z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających "wyroby określone w § 5, dla celów innych niż opałowe, przy czym za sprzedaż dla celów innych niż opałowe uważa się również sprzedaż tych wyrobów na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych"; wyroby określone w § 5 to te wyroby, które "nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe". W myśl §5 do sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych mają zastosowanie stawki właściwe dla oleju napędowego nie zaś opałowego. W przedłożonym Trybunałowi pisemnym wyjaśnieniu Minister Finansów wskazuje, że opodatkowanie oleju opałowego sprzedawanego przy użyciu odmierzaczy paliw ciekłych według stawek właściwych dla oleju napędowego wynikało ze zwiększonego ryzyka "wystąpienia nadużyć podatkowych w zakresie obrotu paliwami".

Zdaniem skarżącej, stosowanie "stawki podatku w wysokości 10 razy wyższej niż w kalkulowana w cenę sprzedaży na podstawie przypadkowego, nieproporcjonalnego i nierelevantnego kryterium naruszyło prawo do równej ochrony prawa własności" (s. 42 i 68 skargi). Nie można podzielić tego punktu widzenia. Kryterium zastosowane w kwestionowanym

przepisie § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. nie jest ani przypadkowe, ani nieproporcjonalne, ani też nierелеwantne. Objęcie zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie oleju przeznaczzonego na cele opałowe ma racjonalne uzasadnienie i nie stanowi przejawu nieproporcjonalnej ingerencji ustawodawcy w prawa właścicieli stacji paliw. W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego, zróżnicowanie podatkowe dotyczące sprzedaży oleju związane z podziałem na napędowy i opałowy jest oparte na kryterium relewantnym z punktu widzenia społecznego i gospodarczego. Przeznaczenie produktu uzasadnia traktowanie jego nabywców według jednakowej miary, w zależności od preferencji, których ustalenie należy do ustawodawcy. Nie doszło zatem do naruszenia równej dla wszystkich ochrony prawa własności. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie pogląd, że ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (zob. wyrok z 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47). Z tej perspektywy ingerencja ustawodawcy nie może być uznana za arbitralną i nieproporcjonalną, gdyż dobro chronione, jakim jest rzetelność obrotu, pozostaje oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane, a więc wykluczenie możliwości dokonywania sprzedaży oleju opałowego za pomocą odmierzacza bez utraty prawa do ulgi podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie przekonanie, że przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności, mogłoby prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyrok z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca (absolutna) ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie.

W orzecznictwie TK przyjmuje się też, że zarzut niezgodności z przewidzianą w art. 64 Konstytucji konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego pozostaje zasadny wówczas, gdy przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym były dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowanym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (zob. wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110).

Skarżąca nie uzasadniła na czym polega niezgodność § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny uznał za niedopuszczalne wydanie orzeczenia w tym przedmiocie i postanowił umorzyć postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Zdaniem skarżącej § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Niezgodność polega na tym, że zdaniem skarżącej, z treści art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawach. Obowiązek podatkowy "w przypadku sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych wynikał z aktu podstawowego, a nie z ustawy" (s. 33 skargi), co stanowi naruszenie prawa do "ponoszenia tylko takich ciężarów publicznych, które zostały określone w ustawie".

Skarżąca podnosi, że "z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2) i zasady praworządności (art. 7) można wyprowadzić wniosek, że elementy konstrukcyjne podatku powinny być określone w zgodzie z ustawą", a kwestionowany przepis rozporządzenia nie wykonuje ustawy, gdyż w § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. podstawa opodatkowania w przypadku sprzedaży oleju opałowego na stacjach paliw przy użyciu odmierzacza paliw ciekłych została ustalona jako ilość wyrobów akcyzowych, która może być przechowywana w zbiorniku podłączonym do odmierzacza paliw ciekłych (s. 55 uzasadnienia skargi).

Należy zatem ustalić, czy wskazany podatek został określony w ustawie, czy też jedynie w rozporządzeniu. Ustawodawca w art. 36 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnił ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia - z uwzględnieniem specyfiki produkcji i obrotu poszczególnych wyrobów innej podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w przypadku, gdy podatnikami tego podatku są inne podmioty aniżeli określone w art. 35 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy (producent oraz importer wyrobów akcyzowych), a więc sprzedawcy wyrobów akcyzowych. W myśl ustawy Minister Finansów może zatem w rozporządzeniu określić inną aniżeli przewidziana w ustawie podstawę opodatkowania, jeżeli podatnikami są sprzedawcy wyrobów akcyzowych. Kwestionowany § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. pozostaje w granicach upoważnienia zawartego w ustawie.

Zdaniem skarżącej określenie podstawy opodatkowania nie w ustawie, lecz w rozporządzeniu jest niezgodne z art. 217 Konstytucji. Należy jednak podkreślić, że § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. ustanawia zwolnienie z obowiązku podatkowego, który to obowiązek wynika z ustawy, nie zaś z rozporządzenia, na co trafnie wskazuje Prokurator Generalny w swym wystąpieniu. Ustanawianie zwolnień z obowiązku podatkowego i zasad ich udzielania pozostaje w granicach swobody ustawodawcy.

W świetle polskiego orzecznictwa konstytucyjnego (zob. wyroki: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, z 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98 oraz z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1) ustawodawca - jak wskazuje się w doktrynie prawa (por. K. Działocha Uwagi do art. 84 Konstytucji RP, [w]: Konstytucja RP. Komentarz, Warszawa 2003, t. 3, s. 3.) ma dużą swobodę kształtowania prawa daninowego. W tym kontekście należy przypomnieć stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, że ustawodawca "może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z konstytucją" (zob. wyrok z 19 listopada 1996 r., sygn. K 7/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 49). Odpowiada to ogólniejszemu przeświadczeniu, iż ustawodawcy przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym najważniejsza jest zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania (zob. wyrok o sygn. K 27/98).

Trybunał Konstytucyjny podziela wyrażone w doktrynie przekonanie, że "następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego, chronionej zasadą podziału władz, jest ograniczenie kompetencji Trybunału

Konstytucyjnego polegające na tym, że nie jest on uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Ingerencja Trybunału Konstytucyjnego możliwa jest tylko wtedy, gdy unormowania ustawowe godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne; nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy" (zob. K. Działocha, s. 3.).

Ustawa o podatku od towarów i usług określiła wysokość stawek podatkowych i zezwoliła na obniżenie tych stawek zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy. Wydane rozporządzenie jest zgodne z zasadami wyrażonymi w art. 92 Konstytucji. Zostało wydane w celu wykonania ustawy i normuje materie określone w upoważnieniu zgodnie z przepisami ustawy. Rozporządzenie Ministra Finansów nie narusza zatem art. 217 Konstytucji. Nie wkracza ono w sferę istotnych elementów stosunku podatkowego ustalonych w ustawie o podatku od towarów i usług.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że interpretując art. 217 Konstytucji należy mieć na uwadze, iż wyliczenie w nim zawarte trzeba rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania (zob. wyrok o sygn. SK 35/02). Powołano się przy tym na liczne wcześniejsze orzeczenia Trybunału, z których wynika jednoznacznie, że w praktyce nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania - w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji - z upoważnień ustawowych. Istnieją jednak pewne elementy, których określenie jest obligatoryjnie pozostawione ustawie. Do nich należy podmiot podatku.

Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Art. 217 Konstytucji, statuując władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych. Chodzi o to, by decyzje polityczne dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej.

Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie podkreślał, że zasada wyłączności ustawy dotyczy spraw wyraźnie wskazanych w art. 217 Konstytucji. Inne kwestie podatkowe mogą być normowane w przepisach wykonawczych do ustaw, tj. rozporządzeniach wydawanych zgodnie z art. 92 Konstytucji. Art. 217 przewiduje tryb ustawy w odniesieniu do nakładania podatków i innych danin publicznych oraz do określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych. Zarzut naruszenia przez rozporządzenie Konstytucji byłby uzasadniony, gdyby zostało stwierdzone, że przepis rozporządzenia wkroczył w konstytucyjnie określoną sferę wyłączności regulacji ustawowej, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

Wobec spełnienia przez ustawową regulację wymogów określonych w art. 217 Konstytucji, dopuszczalne było ustawowe odesłanie do regulacji w drodze rozporządzenia szczegółowych kwestii związanych ze wskazanym w skardze podatkiem.

W przekonaniu Trybunału Konstytucyjnego § 14 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2001 r. jest zgodny z art. 84 w związku z art. 2, art. 7, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

2010-11-08 • NSA • I FPS 3/10 • VAT: art. 29



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 8 listopada 2010 r.

I FPS 3/10

Przewodniczący: Sędzia NSA Grzegorz Krzymień. Sędziowie NSA: Arkadiusz Cudak (współsprawozdawca), Maria Dożynkiewicz, Grażyna Jarmasz, Marek Kołaczek, Sylwester Marciniak, Małgorzata Niezgódka-Medek (sprawozdawca).

Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie ze skargi kasacyjnej VB L.P. S.A. w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2008 r. w sprawie ze skargi VB L.P. S.A. w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 30 maja 2008 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r., po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu?"

podjął następującą uchwałę:

**W świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszt ubezpieczenia przedmiotu leasingu.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 31 marca 2010 r. sygn. akt I FSK 608/09 Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które wyłoniło się podczas rozpoznawania skargi kasacyjnej VB L.P. S.A. w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2008 r., wydanego w sprawie ze skargi tej Spółki na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 30 maja 2008 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za grudzień 2006 r.: "Czy w świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu?"

Z przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji stanu sprawy wynikało, że w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej w VB L.P. S.A. w W. ustalono, iż Spółka zawyżyła wykazaną w deklaracji VAT-7 za grudzień 2006 r. różnicę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy o kwotę 957.302 zł. Na powyższą kwotę zawyżenia wpłynęło m.in. refakturowanie przez podatnika na rzecz leasingobiorców kosztów ubezpieczenia własnych środków trwałych z zastosowaniem zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, powodujące zaniżenie podatku należnego o 899.147 zł.

Wobec powyższego Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu określił Spółce nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika za grudzień 2006 r. w wysokości 6.326.034 zł oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za ten okres w wysokości 276.019 zł. Organ pierwszej instancji wskazał, że Spółka zawierała umowy ubezpieczenia przedmiotów leasingu, a następnie obciążała kontrahentów poniesionymi kosztami ubezpieczenia, przy czym kwota ubezpieczenia nie stanowiła elementu opłaty leasingowej. W przypadku jednorazowego pokrycia kosztów ubezpieczenia przez leasingobiorcę Spółka wystawiała fakturę VAT, wykazując refakturowane koszty ubezpieczenia jako zwolnione z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Natomiast w przypadku pokrycia kosztów ubezpieczenia przez leasingobiorcę w ratach Spółka w wystawianej fakturze obok refakturowanych kosztów ubezpieczenia zwolnionych z opodatkowania wykazywała również koszty obsługi ubezpieczenia przedmiotu leasingu, opodatkowane podatkiem od towarów i usług według stawki 22%.

W ocenie organu kontroli skarbowej analiza zawartych przez Spółkę umów leasingu pozwala na stwierdzenie, że kwota ubezpieczenia pozostawała w bezpośrednim związku z przedmiotem poszczególnych umów, stanowiąc integralną część świadczonych przez Spółkę usług i dostaw. Pokrycie przez leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia jest niezbędnym warunkiem zawarcia i kontynuacji umowy leasingu. Kwota ubezpieczenia zawsze jest należnością leasingodawcy z umowy leasingowej, a więc należnością z tytułu odpłatnego świadczenia usług. Tym samym stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT", według tej samej stawki co usługa podstawowa.

W odwołaniu od decyzji organu kontroli skarbowej Spółka wniosła o jej uchylenie i orzeczenie co do istoty sprawy, zarzucając:

- błędną wykładnię art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, polegającą na uznaniu, że Spółka powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu,

- niezastosowanie art. 6(4) VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), zwanej dalej "VI dyrektywą",

- naruszenie art. 2, 7 i 8 Konstytucji RP przez wydanie przez organ kontroli skarbowej, a więc organ władzy publicznej, decyzji na podstawie art. 11(A)(2) VI dyrektywy, mimo że przepis ten nie został implementowany do ustawy o VAT, a więc nie może być stosowany przez organ bezpośredni.

Spółka wskazała, że skoro ustawodawca nie dokonał implementacji art. 11(A)(2) VI dyrektywy, a przepisy ustawy o VAT nie nakazują uwzględniać w podstawie opodatkowania takich kosztów, jak np. koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, to podatnik nie może z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji. W przypadku Spółki spełnione są również przesłanki określone w art. 6(4) VI dyrektywy. Spółka bowiem działa we własnym imieniu, ale na rachunek innej osoby - leasingobiorcy. Na poparcie swojego stanowiska Spółka powołała uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r. sygn. akt III ZP 8/98 (OSNP 1999/10/324), z której wynika, że możliwe jest refakturowanie usług ubezpieczenia towarzyszących leasingowi.

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu uchylił decyzję organu pierwszej instancji i określił Spółce nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika za grudzień 2006 r. w wysokości 6.328.745 zł oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za ten okres w wysokości 275.205 zł. Organ odwoławczy podtrzymał stanowisko organu kontroli skarbowej co do zasadności włączenia do podstawy opodatkowania kosztów ubezpieczenia przedmiotu umowy leasingu, korygując jednocześnie nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym z uwagi na błędne ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu realizacji umów leasingu.

W ocenie organu odwoławczego całość należnego od nabywcy świadczenia, o którym mowa w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, obejmuje zarówno umówiony czynsz, jak i koszt ubezpieczenia przedmiotu leasingu, niezależnie od tego, czy koszty ubezpieczenia są składnikiem czynszu, czy też dodatkowym obciążeniem korzystającego. Refakturowaniu kosztów ubezpieczenia nie towarzyszy świadczenie w zakresie ubezpieczenia, realizowane przez Spółkę z pomocą podwykonawcy na rzecz nabywcy. Koszty ubezpieczenia są ściśle związane z czynnością podlegającą opodatkowaniu, którą jest usługa leasingu. Stanowią element cenotwórczy i jako opłata należna od korzystającego z tytułu wykonania umowy stanowią obrót.

Organ odwoławczy wyjaśnił również, że refakturowanie usług nie jest prawidłowe, w przypadku gdy ubezpieczenie przedmiotu leasingu jest nabywane we własnym imieniu i na własną rzecz. Spółka ubezpiecza towary we własnym imieniu i na własny rachunek, a ubezpieczenie dokonywane jest głównie dla zabezpieczenia jej interesu, gdyż uzyskuje ona kwoty wynikające z odpowiedzialności ubezpieczyciela. Nie podzielił stanowiska Spółki, że umowa ubezpieczenia zawierana jest na rzecz korzystającego. Ubezpieczenie chroni korzystającego tylko w zakresie, o jakim strony postanowiły w umowie leasingu. W sytuacji Spółki nie mamy do czynienia z odrębną usługą wykonywaną we własnym imieniu, ale na rachunek klienta, usługą, o której mowa w art. 6(4) VI dyrektywy. W rozpatrywanej sprawie usługi ubezpieczenia są usługami pomocniczymi w stosunku do usługi zasadniczej - usługi leasingu. Jeżeli Spółka nabyła usługi ubezpieczeniowe w celu wykonania usługi leasingu, to ich koszty należy traktować jako element składowy usługi finalnej i zastosować stawkę podatku właściwą dla danej czynności.

Dyrektor Izby Skarbowej powołał również orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Najwyższego, prezentujące odmienne stanowisko niż wyrażone w powołanej przez Spółkę uchwale Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji, zarzucając:

- błędną wykładnię art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, polegającą na uznaniu, że powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu,

- uchybienie art. 2, 7 i 8 Konstytucji RP przez stosowanie art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, mimo braku jego implementacji do ustawy o VAT,

- niezastosowanie art. 6(4) VI dyrektywy, mimo takiego obowiązku, gdyż ustawodawca krajowy nie zaimplementował tego przepisu do ustawy.

Uzasadniając naruszenie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, Spółka wskazała na specyfikę przedmiotu umowy leasingu, argumentując, że pozycję korzystającego w stosunku do przedmiotu leasingu określa się zwykle jako tzw. własność ekonomiczną, ponieważ korzystający wykonuje de facto i de iure praktycznie wszystkie uprawnienia właścicielskie względem przedmiotu leasingu. Spółka wskazała, że w świetle art. 7095 K.c. ryzyko utraty lub uszkodzenia rzeczy obciąża przede wszystkim korzystającego. Utrata lub uszkodzenie przedmiotu leasingu i związane z tym wygaśnięcie lub rozwiązanie umowy leasingu obciąża zawsze korzystającego do zwrotu poczynionych wcześniej przez finansującego nakładów związanych z zakupem i oddaniem przedmiotu leasingu do używania. Spółka wyjaśniła, że beneficjentem usługi ubezpieczenia w stosunku do przedmiotu leasingu jest przede wszystkim odbiorca finalny wynikającej stąd ochrony majątkowej, tj. korzystający. W sytuacji gdy wypłata odszkodowania ma miejsce w okresie umowy, w którym nastąpiła już spłata kapitału w całości lub znacznej części, gros kwoty uzyskanej od ubezpieczyciela przekazywane jest korzystającemu. To on jest beneficjentem umowy ubezpieczenia, mimo że kwota odszkodowania wypłacana jest przez zakład ubezpieczeń do rąk Spółki. Nie są trafne uwagi organu odnośnie do pomocniczego charakteru usług ubezpieczenia w stosunku do usługi leasingu. Są to dwa całkowicie rozdzielne stosunki prawne. O żadnym z nich nie można powiedzieć, że pełni jakąkolwiek funkcję pomocniczą, uzupełniającą lub dodatkową względem drugiej umowy. Ubezpieczenie nie jest elementem usługi leasingu.

W odniesieniu do nieprawidłowej implementacji art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy Spółka zarzuciła, że polskie przepisy ustawy nie nakazują uwzględniania w podstawie opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług kosztów takich, jak np. koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia. Usługa ubezpieczenia jest odrębna od leasingu, a tym samym dla każdej ze świadczonych usług Spółka jest zobowiązana określić obrót.

Zarzucając naruszenie art. 6(4) VI dyrektywy, Spółka wyjaśniła, że zawierała umowy ubezpieczenia na rzecz i w interesie

korzystającego, ze wskazaniem korzystającego w umowie jako osoby będącej użytkownikiem ubezpieczonego przedmiotu. Zawieranie umów przez finansującego zapewniało korzystającym ochronę ubezpieczeniową na konkurencyjnych warunkach, z możliwością uzyskania preferencyjnej wysokości składki. Skoro beneficjentem usługi ubezpieczenia jest korzystający, to w tej sytuacji niezasadne jest stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej, jakoby nie było możliwe skorzystanie z regulacji art. 6(4) VI dyrektywy.

Na poparcie swojego stanowiska Spółka odwołała się do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r., z której wynika możliwość refakturowania usług ubezpieczenia towarzyszących leasingowi.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, działając na podstawie art. 151 P.p.s.a., skargę Spółki oddalił.

Wskazując motywy swojego orzeczenia, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że pojęcie kwoty należnej (obrotu) z tytułu sprzedaży należy łączyć z pojęciem wynagrodzenia, które jest należne sprzedawcy z tytułu jego świadczenia na rzecz nabywcy. Uregulowanie wynikające z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT bowiem stanowi odpowiednik art. 11(A)(1)(a) VI dyrektywy. Stosownie do art. 11(A)(1)(a) podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które dostawca towarów lub świadczący usługi otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu wykonanych czynności, łącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw. Przepis dyrektywy posługuje się pojęciem wynagrodzenia, które dostawca lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać, a ustawodawca polski stanowi o obrocie, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży. Mimo różnic w nazewnictwie należy uznać, że pojęcia te odpowiadają sobie.

Jak stanowi art. 11(A)(2)(a) VI dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje również podatki, opłaty i podobne należności z wyłączeniem podatku od wartości dodanej. Zgodnie natomiast z art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy podstawa opodatkowania obejmuje dodatkowe koszty, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta. Zgodnie z tą regulacją każdy koszt bezpośrednio związany z dostawą towarów lub świadczeniem usług, którym dostawca obciążył nabywcę lub klienta, powinien być włączony do podstawy opodatkowania.

Ustawa o VAT nie zawiera odrębnego uregulowania stanowiącego odpowiednik art. 11(A)(2) VI dyrektywy. Ustawodawca krajowy nie sprecyzował, jakie elementy należy uwzględnić przy ustalaniu podstawy opodatkowania, uznając za wystarczające wskazanie ogólnej definicji podstawy opodatkowania. Nie oznacza to jednak, by wszelkich dodatkowych kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług nie należało uwzględniać w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, ogólne określenie podstawy opodatkowania w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT odpowiada uregulowaniu wspólnotowemu z art. 11(A)(1). W konsekwencji unormowanie zawarte w art. 11(A)(2), uściślające pojęcie podstawy opodatkowania z art. 11(A)(1), powinno stanowić wskazówkę interpretacyjną przy dokonywaniu wykładni polskich przepisów regulujących ustalanie podstawy opodatkowania.

Sformułowanie "kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy" oznacza, że do podstawy opodatkowania powinny być wliczane także koszty dodatkowe bezpośrednio związane z zasadniczą dostawą towarów lub usług, w tym prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, kwota należna z tytułu usługi leasingu obejmuje również koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu, którymi skarżąca Spółka jako finansujący obciąża korzystającego z tego przedmiotu.

W konsekwencji Sąd za nieuzasadniony uznał zarzut naruszenia art. 29 ust. 1 ustawy o VAT przez jego błędną interpretację oraz naruszenia art. 2, 7 i 8 Konstytucji RP przez stosowanie art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy mimo braku jego implementacji do ustawy o podatku od towarów i usług.

Sąd, rozważając kwestię tzw. świadczeń złożonych, uznał, że na gruncie obowiązującej ustawy o VAT z 2004 r. aktualność zachowuje pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 21 maja 2002 r. sygn. akt III RN 66/01 ("Monitor Podatkowy" 2002, nr 12, s. 33; LEX nr 55863), w którym stwierdzono: "Podział jednorodnej, kompleksowej usługi na dwa odrębne rodzaje jest podziałem sztucznym i nie może stanowić podstawy do podziału kwoty należnej za tę usługę na dwie części, z czego każda jest objęta inną stawką VAT". Powołał również orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie świadczeń złożonych (sprawa C-349/96 pomiędzy Card Protection Plan Ltd (CPP) a Commissioners of Customs and Excise, sprawa C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financien, sprawa C-111/05 Aktiebolaget NN v. Skatteverket).

W przypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu mamy do czynienia z jedną usługą, do której podstawy opodatkowania należy zaliczyć również koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu i zastosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi zasadniczej. Ubezpieczenie bowiem jest ściśle związane z usługą leasingu i ma w stosunku do niej charakter poboczny (uzupełniający). Nie są to odrębne usługi, ale elementy pewnej całości, stanowiące z ekonomicznego punktu widzenia jedno świadczenie. Bez usługi podstawowej - usługi leasingu świadczenie usługi ubezpieczenia przez leasingodawcę utraciłoby sens.

W ocenie Sądu, w przypadku gdy dany podmiot świadczy usługę o charakterze kompleksowym, lecz stanowiącą w istocie jedno niepodzielne świadczenie, nie jest dopuszczalne dzielenie tej usługi na części i dokonywanie refakturowania jej poszczególnych elementów. Powyższej oceny nie zmieniły argumenty strony skarżącej odnośnie do rodzaju zawieranej umowy ubezpieczenia - na rzecz i w interesie korzystającego, obowiązku rozliczenia należności z tytułu zakończonej umowy leasingu z uwzględnieniem odszkodowania wypłaconego przez ubezpieczyciela oraz ochrony ubezpieczeniowej wyłącznie tych rodzajów ryzyka, które dotyczą korzystającego.

Sąd pierwszej instancji za niezasadny uznał zarzut strony dotyczący nieuwzględnienia uchwały Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r., dopuszczającej możliwość refakturowania kosztów ubezpieczenia przez leasingodawcę. Podniósł, że uchwała ta została wydana pod rządami nieobowiązującej już ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z 1993 r. oraz przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Po przystąpieniu Polski do Wspólnoty zmieniło się rozumienie pojęcia usługi z uwagi na obowiązek stosowania proeuropejskiej wykładni prawa wewnętrznego oraz w świetle stosownego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.



Na powyższe orzeczenie Spółka, działając za pośrednictwem pełnomocnika - doradcy podatkowego, złożyła skargę kasacyjną, w której zaskarżyła wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu w całości i wniosła o jego uchylenie oraz o przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Jako podstawy kasacyjne strona wskazała:

1) na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. naruszenie prawa materialnego:

-art. 29 ust. 1 ustawy o VAT przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że spółka powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu,

-art. 217 Konstytucji RP przez niewłaściwe zastosowanie, tj. brak zastosowania w sprawie na skutek oparcia rozstrzygnięcia na wykładni art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, z uwzględnieniem treści art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, który nie został implementowany do polskiego systemu prawa,

-art. 6(4) VI dyrektywy przez niewłaściwe zastosowanie, tj. brak zastosowania w sprawie, a w konsekwencji uznanie, że usługa ubezpieczenia stanowi element usługi leasingu i powinna być opodatkowana według stawki, jaką jest opodatkowana usługa leasingu,

-art. 2 i 81 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiającego Wspólnotę Europejską przez niewłaściwe zastosowanie, tj. brak zastosowania w sprawie powodujący przyjęcie różnych zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczenia jednakowych usług ubezpieczenia, w zależności od charakteru podmiotu świadczącego usługę;

2) na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, to jest:

-art. 141 § 4 zdanie 1 P.p.s.a. przez brak należytego wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia przez Sąd i sporządzenie uzasadnienia zaskarżonego wyroku w sposób uchybiający regułom przekonywania,

-art. 135 P.p.s.a. w związku z art. 184 Konstytucji RP w związku z art. 3 § 2 pkt 1 P.p.s.a. i art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) przez jego niezastosowanie, a w wyniku tego utrzymanie w mocy orzeczenia Dyrektora Izby Skarbowej, które usankcjonowało działanie organu kontroli skarbowej podjęte z naruszeniem prawa, tj. art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, przez stosowanie przepisów art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy oraz art. 6(4) VI dyrektywy,

-art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. w związku z art. 3 § 1, art. 3 § 2 pkt 1 P.p.s.a. i art. 1 § 1, art. 1 § 2 P.u.s.a. przez brak stwierdzenia naruszeń prawa i odmowę uchylenia przez Sąd zaskarżonej decyzji w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja wydana została z mogącymi mieć wpływ na wynik sprawy naruszeniami przepisów art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) przez niezgodne z zasadami prowadzenia postępowania wyjaśniającego ustalenie okoliczności faktycznych.

W motywach skargi kasacyjnej strona uzasadniła wszystkie z wymienionych powyżej zarzutów. Szczególnie zaakcentowała, że usługa ubezpieczenia jest świadczeniem odrębnym od usługi leasingu. Usługa ubezpieczenia nie jest elementem niezbędnym do wykonania usługi leasingu, ponadto wykonanie przez świadczącego usługi leasingu i ubezpieczenia nie stanowi żadnego nowego, jednorodnego i kompleksowego świadczenia. Możliwe jest wykonanie usługi leasingu bez świadczenia usługi ubezpieczenia. Na gruncie przepisów ustawy o VAT przedmiot leasingu, w sensie ogólnym, w ogóle nie musi być ubezpieczony, aby usługa mogła być wykonana. Na poparcie powyższych twierdzeń Spółka przywołała orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym powołane w zaskarżonym wyroku, wywodząc jednak z niego odmienne wnioski.

Skarżąca zwróciła również uwagę na konsekwencje braku implementacji do ustawy o VAT art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy. Stwierdziła, że nie da się zastąpić implementacji przepisu VI dyrektywy, którą Rzeczpospolita Polska miała obowiązek implementować, domniemaniem istnienia zamiaru i dobrych intencji. Dyrektywa nie zawiera wskazówek interpretacyjnych, dlatego nie można stosować wprost powołanego powyżej przepisu.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, działający za pośrednictwem pełnomocnika - radcy prawnego, wniosł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm przepisanych.

W piśmie procesowym z dnia 10 marca 2010 r. pełnomocnik Spółki dodał, że przedstawione w skardze kasacyjnej stanowisko Spółki znajduje także potwierdzenie w wyroku ETS z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 (RLRE Tellmer Property), który zapadł już po złożeniu skargi kasacyjnej.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 29 ust. 1 ustawy o VAT z uwzględnieniem treści art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, Spółka zwróciła także uwagę na propozycje zmian do dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwanej dalej "dyrektywą 112", tj. dyrektywy, która zastąpiła VI dyrektywę, zmian wniesionych przez Komisję Wspólnot Europejskich.

Jedną z tych zmian jest propozycja regulacji, z której będzie wynikać, że gdy transakcja zawiera w sobie określony osobno element ubezpieczenia, to ubezpieczenie powinno być traktowane jako oddzielna usługa zwolniona z podatku. Unormowanie to wyjaśni pojawiające się obecnie wątpliwości organów podatkowych i sądów krajów Unii Europejskiej co do tego, że usługa ubezpieczenia towarzysząca innej usłudze (np. usłudze leasingu) stanowi odrębną usługę, która jest zwolniona z opodatkowania bez względu na to, czy jest usługą samodzielną, czy też wchodzi w skład usługi kompleksowej. Proponowana zmiana nie wprowadzi przy tym nowej reguły, lecz jedynie wyjaśni pojawiające się rozbieżności interpretacyjne.

W odpowiedzi na powyższe pismo procesowe Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, w piśmie z dnia 22 marca 2010 r., przedstawił własne stanowisko. Powołał się m.in. na argumentację zawartą w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 24 listopada 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 719/09.

Sąd administracyjny drugiej instancji w wymienionym na wstępie postanowieniu, nawiązując do podniesionego w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 29 ust. 1 ustawy o VAT przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że Spółka powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu, która to wykładnia uwzględniała treść art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, mimo że nie został on implementowany do polskiego systemu prawa, stwierdził, że w orzecznictwie sądów administracyjnych powstała na tym tle rozbieżność, której wyrazem są dwa odmienne poglądy.

Pierwszy z nich zakłada, że w przypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu mamy do czynienia z jedną kompleksową usługą, składającą się z usługi leasingu oraz ubezpieczenia przedmiotu leasingu. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania, oprócz wartości leasingu, należy włączyć również koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku właściwą dla usługi zasadniczej, czyli usługi leasingu. Takie stanowisko zawarte zostało w zaskarżonym wyroku oraz w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 1022/09, a także w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2010 r. sygn. akt I SA/Wr 1637/09 (dostępne w bazie internetowej NSA). W powołanych wyżej orzeczeniach Sąd stwierdził, że ustawodawca krajowy nie sprecyzował, jakie elementy należy uwzględnić przy ustalaniu podstawy opodatkowania, tak jak uczynił to ustawodawca wspólnotowy, uznając za wystarczające wskazanie ogólnej definicji podstawy opodatkowania. Nie oznacza to jednak, że wszelkich dodatkowych kosztów bezpośrednio związanych z zasadniczą dostawą towarów lub usług nie należy uwzględniać w podstawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W reprezentatywnym dla tej linii orzecznictwa wyroku z dnia 10 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 1022/09 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że "wykładnia art. 29 ust. 1 (...), z uwzględnieniem unormowań Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio VI dyrektywy - przyp. Sądu), jest w pełni uzasadniona i zapewnia prawidłową interpretację tego przepisu. Sformułowanie «koszty ubezpieczenia pobierane przez dostawcę lub usługodawcę», zawarte w art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE, oznacza, że do podstawy opodatkowania winny być wliczone także koszty dodatkowe bezpośrednio związane z zasadniczą dostawą towarów lub usług, w tym prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta". W wyroku tym Sąd opowiedział się za traktowaniem usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu jako jednej kompleksowej usługi. Uznał, powołując się na orzecznictwo ETS (sprawy: C-349/96, C-41/04, C-111/05), a także na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 maja 2002 r. sygn. RN 66/01, że z uwagi na to, iż mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, do podstawy opodatkowania, oprócz wartości leasingu, należy włączyć również koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku właściwą dla usługi zasadniczej, czyli usługi leasingu.

Sąd stwierdził, że przepis art. 7091 K.c. nie uzależnia powstania stosunku zobowiązaniowego w przypadku umowy leasingu od zawarcia umowy ubezpieczenia. Zdaniem Sądu, "jednakże określenie świadczenia jako pomocniczego w stosunku do świadczenia zasadniczego oznacza, iż ma pomóc w wykonaniu świadczenia zasadniczego, natomiast nie jest konieczne, aby stanowiło ono warunek wykonania świadczenia zasadniczego. (...) Również należy mieć na uwadze, iż w zakresie ubezpieczenia pojazdów od odpowiedzialności cywilnej jest ono obowiązkowe i w tym zakresie warunkuje prawidłowe korzystanie z przedmiotu leasingu. Ponadto umowa ubezpieczenia służy do właściwego wykorzystania przedmiotu leasingu, a także do zabezpieczenia zarówno finansującego, jak i korzystającego przed szkodami mogącymi powstać w trakcie umowy leasingu. (...) Pomimo iż leasing i ubezpieczenie stanowią odrębne stosunki zobowiązaniowe, to ubezpieczenie jest ściśle związane z leasingiem, służy zapewnieniu prawidłowego wykonania umowy leasingu. Natomiast świadczenie usługi ubezpieczenia bez usługi podstawowej - leasingu nie miałoby racji bytu. Zdaniem Sądu (...) usługa ubezpieczenia leasingu nie stanowi dla korzystającego celu samego w sobie, a służy do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W związku z tym usługi te należy traktować jako elementy pewnej całości, stanowiące jedno świadczenie, w którym usługa leasingu ma charakter usługi zasadniczej, a ubezpieczenie przedmiotu leasingu jest usługą pomocniczą".

Według drugiego z prezentowanych w orzecznictwie poglądów, należność za usługę ubezpieczeniową nie może być wliczona do podstawy opodatkowania usługi leasingu, która stanowi usługę odrębną od ubezpieczenia. Takie stanowisko zawarł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 24 marca 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 1888/09 (dostępny w CBOSA). W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd wskazał, że "usługi ubezpieczeniowe i usługi leasingowe przedmiotów leasingu nie mogą być uznane za świadczenia, które według obiektywnych kryteriów mogą być uznane za jedno świadczenie. Według obiektywnych kryteriów, usług tych nie można odbierać jako jednego świadczenia. Przesądza o tym okoliczność, że usługa ubezpieczenia świadczona jest przez profesjonalny podmiot, odrębny od leasingodawcy i korzystającego. Zatem nie jest to usługa wykonywana przez leasingodawcę, który jedynie negocjuje warunki zakupu usługi ubezpieczeniowej i nabywają od ubezpieczyciela. Nie zmienia to faktu, że leasingodawca nadal nie jest podmiotem świadczącym usługę ubezpieczenia, gdyż podmiotem tym jest ubezpieczyciel. Usługa ubezpieczenia nie może być uznana za świadczenie służące wyłącznie możliwości skorzystania z usługi leasingu. (...) Zdaniem Sądu możliwe jest zawarcie umowy bez obowiązku poniesienia kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu przez leasingobiorcę. Z treści art. 7091 K.c. nie da się wywieść wniosku, że obowiązek ubezpieczenia stanowi element niezbędny umowy leasingu. (...) Mając na uwadze wskazane regulacje prawne dotyczące umowy leasingu oraz rozkład korzyści wynikających z ubezpieczenia przedmiotu leasingu, należało zdaniem Sądu uznać, że ubezpieczenie przedmiotu leasingu jest świadczeniem na tyle odrębnym od samego leasingu, że może być uznane za cel sam w sobie zarówno dla leasingobiorcy, jak i leasingodawcy".

Ponadto Sąd odniósł się do problemu należytej implementacji do ustawodawstwa krajowego przepisów dyrektyw. Sąd w cytowanym wyroku stwierdził, że "przepis art. 78 lit. b/ Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 11(A)(2)(b) VI Dyrektywy) nie został implementowany do polskiego systemu prawa. Dokonywanie w oparciu o ten przepis prowdspólnotowej wykładni przepisów art. 29 ustawy o VAT, w szczególności art. 29 ust. 1, nie może prowadzić do stwierdzenia, że w rozpoznawanym stanie faktycznym cena usługi ubezpieczeniowej powinna zwiększać podstawę opodatkowania usługi leasingowej. Tego rodzaju wykładnia jest niedopuszczalna z uwagi na to, że w rozważanym zakresie przepisy art. 29 ustawy o VAT mają jasne i jednoznaczne znaczenie, z którego wynika, że nie nakazują one wliczać usług ubezpieczeniowych do podstawy opodatkowania towarów i usług sprzedawanych lub świadczonych przez podatnika, z którymi usługi te są związane". Sąd powołał stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 marca 2009 r. sygn. akt I FSK 6/08, zgodnie z którym, gdy porównanie treści transponowanego przepisu dyrektywy unijnej z unormowaniem krajowym wskazuje, że nadanie uregulowaniu krajowemu znaczenia wynikającego z bezwarunkowej i precyzyjnej normy unijnej prowadziłoby do sprzeczności z gramatycznym brzmieniem przepisu krajowego, sąd powinien - jeśli podatnik domaga się zastosowania tej normy w sposób określony w dyrektywie - odmówić zastosowania normy prawa krajowego i umożliwić

mu skorzystanie z prawa wspólnotowego. Jeśli jednak podatnik uznaje za korzystniejsze zastosowanie wadliwie sformułowanej w procesie transpozycji normy krajowej, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prowspólnotowej tej normy i nakładania na podatnika obowiązków wynikających z samej dyrektywy.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił również uwagę, że w omawianym zakresie, jednakże w stanie prawnym wynikającym z poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) i w związku z tym nieuwzględniającym dorobku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wypowiedział się Sąd Najwyższy w powołanej wyżej uchwale z dnia 15 października 1998 r. sygn. akt III ZP 8/98.

Zaprezentowane dwie wykluczające się wykładnie przepisów prawa, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, uzasadniały przedstawienie wymienionego na wstępie zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów. Ponadto zadane pytanie będzie miało istotne znaczenie przy rozpoznawaniu zarzutów skargi kasacyjnej i w świetle art. 187 § 1 P.p.s.a. jest w pełni uzasadnione.

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:**

Przedstawione postanowieniem z dnia 31 marca 2010 r. sygn. akt I FSK 608/09 zagadnienie prawne dotyczy kwestii, czy w świetle art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia umowy leasingu. Dotyczy więc wykładni przepisu, który stanowił w ówczesnym brzmieniu, że "Podstawą opodatkowania jest obrót z zastrzeżeniem ust. 2-22 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku".

Wykładnia normy prawnej wyprowadzonej z tego przepisu w zakresie objętym wskazanym wyżej postanowieniem stanowiła przedmiot rozważań sądów pierwszej instancji na tle obowiązującej ustawy o VAT. W wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych dominuje pogląd, że w przypadku umowy leasingu mamy do czynienia w istocie z jedną usługą; do podstawy jej opodatkowania należy zaliczyć również koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu i zastosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi zasadniczej, gdyż ubezpieczenie jest ściśle związane z usługą leasingu i ma w stosunku do niej charakter uzupełniający (np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2008 r. sygn. akt I SA/Wr 881/08 oraz z dnia 28 stycznia 2010 r. sygn. akt I SA/Wr 1637/09, "Monitor Podatkowy" 2010, nr 4, poz. 39; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 1022; podobnie w związku z ubezpieczeniem przedmiotu umowy najmu - wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Po 1387/08, "Monitor Podatkowy" 2009, nr 6, poz. 44).

Odmienne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, we wskazanym w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego wyroku z dnia 24 marca 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 1888/09, przyjmując, że usług ubezpieczenia przedmiotów leasingu i usług leasingowych nie należy traktować jako świadczenia, które według obiektywnych kryteriów może być uznane za jedno świadczenie.

Ponadto, co także zostało podniesione w postanowieniu, podobny pogląd, co prawda pod rządami obowiązującej przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o dopuszczalności ustalenia, że kwota ubezpieczenia samochodu nie będzie stanowiła elementu opłaty leasingowej, leasingodawca zaś będzie refakturował tę kwotę na leasingobiorcę, z uwzględnieniem tej samej stawki podatku, która była określona na fakturze wystawionej na ubezpieczyciela, przedstawiony został w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r. sygn. akt III ZP 8/98 (OSNP 1999, nr 10, poz. 324). Należy przy tym zauważyć, że Sąd Najwyższy w ówczesnym stanie prawnym zajmował również w wyroku z dnia 21 maja 2002 r. sygn. akt III RN 66/01 ("Monitor Podatkowy" 2002, nr 12, poz. 33) stanowisko, iż "Podział jednorodnej, kompleksowej usługi na dwa odrębne rodzaje jest podziałem sztucznym i nie może stanowić podstawy do podziału kwoty należnej za tę usługę na dwie części, z czego każda jest objęta inną stawką VAT".

Wobec przedstawionych rozbieżności, a także z uwagi na wątpliwości co do prawidłowej implementacji w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT przepisów wspólnotowych - art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy (obecnie art. 78 lit. b/ dyrektywy 2006/112/WE), zasygnalizowane w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, należy uznać, że zawarte w nim zagadnienie prawne budzi poważne wątpliwości wymagające rozstrzygnięcia przez skład siedmiu sędziów NSA na podstawie art. 187 § 1 P.p.s.a.

Przechodząc do rozważań dotyczących przedstawionego zagadnienia prawnego, należy odnotować, że w zacytowanym wyżej art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, jak również w innych przepisach tej ustawy, nie została wyraźnie wpisana regulacja zawarta w art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, uzupełniająca art. 11(A)(1)(a), z którego wynikało, że "Podstawę opodatkowania stanowi: w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż wymienione w pkt (b), (c), i (d) poniżej - wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które dostawca otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy, klienta lub osoby trzeciej z tytułu tych czynności, włączając subwencje związane z ich ceną". Mimo że ten zasadniczy przepis VI dyrektywy, dotyczący podstawy opodatkowania, różni się brzmieniem od art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, w którym jest mowa o kwocie należnej z tytułu obrotu, nie budzi wątpliwości, że w objętym nim zakresie unormowanie krajowe realizuje prawo wspólnotowe. Pojawiła się natomiast wątpliwość, czy implementacja została dokonana w sposób prawidłowy, gdyż w ustawie o VAT nie zapisano w sposób jednoznaczny, tak jak w art. 11(A)(2)(b) VI dyrektywy, że "Podstawa opodatkowania obejmuje: dodatkowe koszty takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi dostawca obciąża nabywcę lub klienta. Państwa członkowskie mogą uznać za dodatkowe koszty wydatki będące przedmiotem odrębnej umowy".

W związku z powyższym należy odpowiedzieć na pytanie, czy pojęcie użyte w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT - kwota należna z tytułu sprzedaży (zdefiniowanej w art. 2 pkt 22 jako odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów), w szczególności w zdaniu trzecim art. 29 ust. 1 (Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy), obejmuje także dodatkowe koszty, w tym - tak jak w niniejszej sprawie - koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu, mimo że kosztów tych wyraźnie w przepisie tym nie wymieniono.

Za pozytywną odpowiedź na to pytanie przemawia przede wszystkim okoliczność, że istotą opodatkowania podatkiem od

towarów i usług jest opodatkowanie działalności gospodarczej. Dlatego ze względu na autonomiczny charakter regulacji zawartej w ustawie o VAT, związanej ściśle z prawem wspólnotowym, przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania tą ustawą decydujące znaczenie powinny mieć aspekty ekonomiczne i cel danej czynności prawnej, a nie jej cywilnoprawna forma. Takie założenie pozwala na utrzymanie wspólnego systemu opodatkowania tym podatkiem w krajach Unii Europejskiej, w których obowiązują różne rozwiązania w zakresie prawa cywilnego. Dlatego też przy interpretowaniu pojęcia "całość świadczenia", w przypadku usług o kompleksowym charakterze takich jak usługa leasingu, której towarzyszy ubezpieczenie przedmiotu leasingu, nie ma podstaw do dzielenia tej czynności z punktu widzenia obowiązku w podatku od towarów i usług na dwie czynności z tego powodu, że mogą być one przedmiotem odrębnych stosunków zobowiązaniowych na gruncie prawa prywatnego. Ubezpieczenie przedmiotu leasingu, jeśli występuje w ramach danego świadczenia, jest ściśle związane z realizacją umowy leasingu, zabezpieczając interesy obu stron podstawowego świadczenia, którym jest leasing. Wyodrębnianie go do celów podatkowych z tego świadczenia stanowiłoby zabieg sztuczny, pozostający w sprzeczności z gospodarczym celem leasingu. Za ujęciem kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu w pojęciu "kwoty należnej od całości świadczenia należnego od nabywcy" przemawia także stanowisko Trybunału Sprawiedliwości WE w kwestii opodatkowania świadczeń złożonych, w których obok usług głównych występują świadczenia pomocnicze (zob. M. Wojda /w:/ Dyrektywa VAT 2006/112/WE, pod red. J. Martini, Wrocław 2009, s. 420-424), w szczególności zaprezentowane w sprawach: C-349/96 (Card Protection Plan Ltd), C-41/04 (Levob Verzekeringen BV and OV Bank), C-111/05 (Aktiebolaget NN and Skatteverket). Podstawowym kryterium uznania danego świadczenia za świadczenie pomocnicze w świetle tego orzecznictwa jest jego funkcjonalny (ekonomiczny) związek ze świadczeniem głównym, a nie aspekty prawne. Biorąc to pod uwagę, należy stwierdzić, że charakter takiego świadczenia pomocniczego, występującego obok głównego świadczenia leasingu, ma ubezpieczenie przedmiotu leasingu. Ubezpieczenie przedmiotu leasingu bowiem stanowi środek stwarzający dla obu stron świadczenia głównego optymalne warunki zabezpieczenia ich interesów przy realizacji umowy leasingu, nie jest natomiast celem samym w sobie i bez świadczenia głównego nie ma racji bytu.

Należy przy tym zauważyć, że ogólne unormowanie zawarte w art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, w szczególności w zdaniu trzecim tego przepisu, daje podstawę przy dokonywaniu wykładni funkcjonalnej do uwzględnienia na jego gruncie koncepcji świadczeń pomocniczych. Z tego względu nie można podzielić stanowiska, że do tej ustawy nieprawidłowo wprowadzono unormowanie zawarte w art. 11(A)(1 i 2 lit. b/ VI dyrektywy i że brak było podstaw do uwzględniania tej części unormowania wspólnotowego w prawie krajowym.

Należy także podnieść, że problem przedstawiony w postanowieniu w istocie dotyczy zagadnienia związanego z opodatkowaniem tzw. świadczeń złożonych, na które składa się szereg czynności, które mogą być przedmiotem odrębnych stosunków prawnych. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, z uwagi na kompleksowy charakter takich czynności, mający doprowadzić do uzyskania określonego efektu gospodarczego, dominuje stanowisko, że do opodatkowania takich świadczeń należy przyjmować jednolitą stawkę podatku od towarów i usług, biorąc pod uwagę charakter świadczenia podstawowego, które stanowi cel działalności wykonywanej przez podatnika (np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2006 r. sygn. akt I FSK 945/05, ONSAiWSA 2007, nr 4, poz. 91 z glosą G. Mularczyka, OSP 2007, nr 7-8, poz. 81; z dnia 24 lutego 2010 r. sygn. akt I FSK 51/09; z dnia 16 czerwca 2010 r. sygn. akt I FSK 1064/09, dotyczące opodatkowania usług budowlano-montażowych powiązanych z dostawą materiałów budowlanych; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 czerwca 2010 r. sygn. akt I FSK 966/09 i sygn. akt I FSK 1068/09, dotyczące opodatkowania dostawy towaru w postaci przeniesienia własności lokalu mieszkalnego wraz z prawem do korzystania z miejsca postojowego w hali garażowej; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2010 r. sygn. akt I FSK 779/10, dotyczący dostawy sprzętu medycznego wraz z towarzyszącymi usługami instalacyjnymi).

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że w świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r. podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu.

**2010-10-07 • TSUE • C-222/09 • VAT: art. 27 • Kronospan Mielec**



**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 7 października 2010 r.**

**C-222/09**

W sprawie C-222/09 • mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 kwietnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2009 r., w postępowaniu:

Kronospan Mielec sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Rzeszowie,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.-J. Kasel (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Ilešič, i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Kronospan Mielec sp. z o.o. przez adwokat M. Sobańską oraz T. Michalika, doradcę podatkowego,
  - w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz A. Kramarczyk i A. Rutkowską, działających w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz przez Z. Chatzipavlou oraz V. Karrę, działających w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

**Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. c) i e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej 'szóstą dyrektywą').

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Kronospan Mielec sp. z o.o. (zwaną dalej 'Kronospan') a Dyrektorem Izby Skarbowej w Rzeszowie w przedmiocie określenia miejsca świadczenia usług dla potrzeb poboru podatku od wartości dodanej (zwanym dalej 'podatkiem VAT').

**Ramy prawne**

Szósta dyrektywa

3

Motyw siódmy szóstej dyrektywy stanowi:

'określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeśli chodzi o dostawy towarów wraz z montażem oraz świadczenie usług; miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi, powinno co do zasady być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności, miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru.'

4

Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

'Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku

braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [siedziby lub stałego zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.'

5

Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

'Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

- działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe usług pomocniczych [ewentualnie usługi pomocnicze],

[...]

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

- usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[...].'

Uregulowania krajowe

6

Artykuł 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT') stanowi:

'W przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji lub rozrywki miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone [...].'

7

Artykuł 27 ust. 3 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

'W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub

2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę,

miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.'

8

Artykuł 27 ust. 4 pkt 3 ustawy o podatku VAT stanowi:

'Przepis ust. 3 stosuje się do usług doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego [...]; w zakresie oprogramowania [...]; prawnych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania [...] architektonicznych i inżynierskich [...] - z zastrzeżeniem ust. 2 pkt 1; w zakresie badań i analiz technicznych [...]; przetwarzania danych i dostarczania informacji; tłumaczeń.'

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

9

Kronospan, mająca siedzibę w Polsce, świadczyła na rzecz klienta z siedzibą na Cyprze usługi w zakresie badań i analiz technicznych oraz wykonywała prace badawczo-rozwojowe w dziedzinie nauk przyrodniczych i technicznych.

10

Wymienione usługi polegały, ściślej rzecz biorąc, na wykonywaniu prac obejmujących badania i pomiary emisji, w tym prowadzenie badań związanych z emisją dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>) i handlem prawami do emisji CO<sub>2</sub>, sporządzanie oraz nadzór nad dokumentacją dotyczącą tych prac, jak i analizowanie źródeł potencjalnych zanieczyszczeń związanych z wytwarzaniem produktów składających się głównie z drewna. Prace były wykonywane w celu zdobycia nowych doświadczeń i wiedzy technologicznej pozwalającej na wyprodukowanie nowych materiałów, wyrobów i urządzeń, a także zastosowanie

nowych procesów technologicznych w procesie produkcji.

11

Pismem z dnia 8 grudnia 2006 r. Kronospan zwróciła się do Urzędu Skarbowego w Rzeszowie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji dotyczącej stosowania określonych przepisów polskiego prawa podatkowego, w celu ustalenia, w jakim zakresie opisane usługi należy uznać za świadczone w Polsce, a nie w państwie siedziby usługobiorcy, czyli w Republice Cypryjskiej.

12

Zdaniem Kronospan usługi te powinny być w całości traktowane jako usługi inżynierów, w związku z czym miejscem ich świadczenia powinno być, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, miejsce siedziby przedsiębiorstwa usługobiorcy, czyli Cypr. Postanowieniem z dnia 9 marca 2007 r. organ podatkowy w Rzeszowie orzekł natomiast, że część czynności, których dotyczy sprawa, stanowi działalność naukową i że w związku z tym, na podstawie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, miejsce świadczenia znajduje się na terytorium Polski.

13

Zażalenie złożone przez Kronospan na powyższe orzeczenie zostało oddalone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie. Kronospan wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, który oddalił skargę, uzasadniając, że sporne usługi były działalnością naukową, a nie usługami świadczonymi przez inżynierów.

14

Naczelny Sąd Administracyjny, do którego wniesiono sprawę, zastanawia się, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wspomniane w nim usługi inżynierów obejmują wykonywanie przez nich prac badawczo-rozwojowych. Skoro z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, wynika, że przepisy powyższego art. 9 ust. 2 nie odnoszą się do wymienionych w nim rodzajów zawodów jako takich, lecz do świadczeń zwykle wykonywanych przez ich przedstawicieli, to można twierdzić, że wszystkie świadczenia wykonywane normalnie przez inżynierów objęte są zakresem art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

15

Jednakże zdaniem tego sądu część prac wykonywanych w niniejszej sprawie ma charakter 'kreatywny' i 'nowatorski' oraz wykazuje cechy prac naukowych, które mogą być objęte zakresem art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, niezależnie od tego, że prace te wykonywane są na zasadach komercyjnych dla jednego podmiotu. Komercyjny charakter badań naukowych nie podważa ani ogólnego charakteru wyników tego rodzaju działalności, ani ich przyszłego ogólnego zastosowania. Można więc uznać, że omawiane usługi są świadczone na rzecz wielu odbiorców, czyli że w niniejszym wypadku spełniona została jedna z przesłanek powyższego przepisu, określona przez Trybunał w szczególności w wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427.

16

Ponadto sąd krajowy podnosi, że koszt usług omawianych w niniejszej sprawie nie jest częścią 'ceny towaru', wbrew temu, co przewiduje motyw siódmy szóstej dyrektywy. Cena nabycia tych usług stanowi składnik kosztów pośrednich, które są elementem ceny sprzedaży wszystkich towarów i usług oferowanych przez nabywcę powyższych usług.

17

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

'a) Czy unormowania wynikające z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret [trzecie] szóstej dyrektywy [...] - oraz aktualnie odpowiednio art. 56 ust.1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) - należy interpretować w ten sposób, iż wymienione w nich usługi inżynierów świadczone na rzecz podatnika VAT, wykonującego zlecenie obejmujące te usługi na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie Wspólnoty opodatkowane są w miejscu, w którym usługobiorca (zlecający usługę) posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej,

b) czy też należy przyjąć, iż usługi te jako odnoszące się do działalności naukowej opodatkowane są w miejscu, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane, stosownie do art. 9 ust. 2 lit. c) tiret [pierwsze] [szóstej dyrektywy (aktualnie odpowiednio art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112)],

przy przyjęciu założenia, że usługi te mają charakter prac obejmujących badania i pomiary emisji, o których mowa w przepisach o ochronie środowiska, w tym prowadzenie badań związanych z emisją dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>) i handlem emisjami CO<sub>2</sub>, sporządzanie oraz nadzór nad dokumentacją wyżej wymienionych prac oraz analizowanie źródeł potencjalnych zanieczyszczeń, dokonywanych w celu zdobycia nowych doświadczeń i wiedzy technologicznej, ukierunkowanej na wyprodukowanie nowych materiałów, wyrobów i urządzeń, a także zastosowanie nowych procesów technologicznych w procesie produkcji?.'

#### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

18

Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy świadczenie usług, takich jak będące przedmiotem toczącej się przed nim sprawy, polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, winno być kwalifikowane jako 'usługi inżynierów' w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, czy jako 'działalność naukowa' w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c)

tiret pierwsze.

19

W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie sądu krajowego należy na wstępie przypomnieć, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy zawodów, takich jak zawód adwokata, doradcy, księgowego lub inżyniera, lecz usług. Prawodawca wspólnotowy używa wymienionych w tym przepisie zawodów jako środka służącego zdefiniowaniu kategorii usług będących jego przedmiotem (wyrok z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. s. I-4857, pkt 15).

20

W konsekwencji należy określić, czy prace badawczo-rozwojowe, takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, są usługami zasadniczo i zwykle świadczonymi w ramach zawodu inżyniera, objętymi zakresem art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 16).

21

W tym zakresie należy stwierdzić, że wykonywanie zawodu inżyniera obejmuje świadczenie usług, które charakteryzują się tym, iż nie polegają tylko na stosowaniu istniejącej wiedzy i istniejących metod do konkretnych problemów, lecz również na nabywaniu nowej wiedzy i opracowywaniu nowych metod w celu rozwiązania tych samych lub nowych problemów.

22

Nie można więc skutecznie kwestionować twierdzenia, że działalność badawczo-rozwojowa obejmuje usługi, które zasadniczo i zwykle mogą być świadczone przez inżynierów.

23

Oczywiście, o ile prawdą jest, że - jak podniósł sąd krajowy - działalność naukowa, o której mowa w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, ma zwykle charakter nowatorski i kreatywny, to jednak na podstawie tylko tej okoliczności nie można wykluczyć, że podatnik wykonujący działalność lub zawód będący przedmiotem innego przepisu powyższej dyrektywy, może również świadczyć, zasadniczo i zwykle, usługi o powyższym charakterze.

24

Należy dodać, że - jak wynika z orzecznictwa Trybunału - usługi wymienione w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy charakteryzują się tym, iż są przeznaczone dla wielu odbiorców, a mianowicie dla ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 23).

25

Natomiast z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszej sprawie usługi Kronospan nie były świadczone dla wielu odbiorców, lecz na rzecz jednego usługobiorcy cypryjskiego, który zlecił prace badawczo-rozwojowe będące przedmiotem sprawy. Okoliczność, że jedyny usługobiorca następnie sprzedał, osobom trzecim lub spółkom należącym do tej samej grupy co on, wyniki zamówionych prac, jest w tym zakresie bez znaczenia. Rozpowszechnianie przez usługobiorcę, w ramach wykonywania przez niego działalności gospodarczej, powyższych wyników prac wśród szerszego kręgu odbiorców nie pozwala bowiem na przyjęcie, że usługi te świadczone były na rzecz osoby innej niż tenże usługobiorca.

26

Wynika stąd, że usługi takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym muszą być uznane za należące do zakresu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

27

Powyższego wniosku nie podważa argument przywołany w pkt 16 niniejszego wyroku, zgodnie z którym w sprawie przed sądem krajowym usługobiorca nie wlicza bezpośrednio kosztów tych usług do ceny oferowanych przez siebie towarów i usług, w wyniku czego wspomniane usługi miałyby być objęte zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

28

Po pierwsze bowiem, na co wskazuje użycie partykuły 'szczególnie' w motywie siódmym szóstej dyrektywy, zakres zastosowania art. 9 ust. 2 tej dyrektywy nie jest ograniczony do świadczenia pomiędzy podatnikami usług, których koszt jest wliczany do ceny towarów.

29

Po drugie, szósta dyrektywa nie zawiera żadnej wskazówki pozwalającej na wnioskowanie, że fakt włączenia przez usługobiorcę kosztu nabytych usług w cenę oferowanych przez siebie towarów lub usług nie w sposób bezpośredni, lecz pośrednio, ma znaczenie dla celów określenia, czy dana usługa objęta jest zakresem art. 9 ust. 1 czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy.

30

W świetle powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że świadczenie usług, takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako 'usługi inżynierów' w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.



Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako 'usługi inżynierów' w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.**

**2010-09-30 • TSUE • C-395/09 • VAT 1993: art. 25 • Oasis East**



**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 30 września 2010 r.**

**C-395/09**

W sprawie C-395/09 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 października 2009 r., w postępowaniu:

Oasis East sp. z o.o.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Oasis East sp. z o.o. przez M. Wojdę oraz J. Martiniego,

- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara oraz M. Jarosza, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej 'szóstą dyrektywą'), którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Oasis East sp. z o.o. (zwaną dalej 'Oasis East') a Ministrem Finansów.

**Ramy prawne**

Uregulowania Unii

3

Zgodnie z art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f tej dyrektywy:

'2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej [zwany dalej »VAT«] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy, Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia [VAT]. Odliczenie [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.'

Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112.

Zgodnie z art. 176 dyrektywy 2006/112:

'Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia.'

Uregulowania krajowe

Artykuł 25 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT z roku 1993') stanowi:

'Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy.'

Załącznik nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993 zatytułowany 'Wykaz krajów (terytoriów), w przypadku których podatek z tytułu importu usług nie obniża kwoty lub nie uprawnia do zwrotu różnicy podatku należnego' zawiera następujące wyliczenie:

'1) Księstwo Andory;

2) Anguilla - Autonomiczne Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

3) Antigua i Barbuda;

4) Aruba - Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;

5) Wspólnota Bahamów;

6) Państwo Bahrajnu;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermudy - Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

10) Brytyjskie Wyspy Dziewicze - Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

11) Wyspy Cooka - Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;

12) Wspólnota Dominiki;

13) Gibraltar - Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej;

14) Grenada;

15) Guernesey/Sark/Alderney - Terytoria Zależne Korony Brytyjskiej;

16) Hongkong - Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;

17) Jersey - Terytorium Korony Brytyjskiej;

18) Kajmany - Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

19) Republika Liberii;

20) Księstwo Liechtensteinu;

21) Makau - Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;

22) Republika Malediwów;

23) Wyspy Man - Terytorium Korony Brytyjskiej;

24) Republika Wysp Marshalla;

25) Republika Mauritius;

26) Księstwo Monako;

27) Montserrat - Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

28) Republika Nauru;

- 29) Antyle Holenderskie - Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;
- 30) Niue - Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;
- 31) Republika Panamy;
- 32) Niezależne Państwo Samoa;
- 33) Republika Seszeli;
- 34) Federacja St. Christopher i Nevis;
- 35) Saint Lucia;
- 36) Saint Vincent i Grenadyny;
- 37) Królestwo Tonga;
- 38) Turks i Caicos - Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 39) Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych - Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych;
- 40) Republika Vanuatu;
- 41) Zjednoczone Emiraty Arabskie.'

8

Wskazane regulacje podatkowe zostały zasadniczo utrzymane w mocy w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT z roku 2004'), a mianowicie w art. 88 ust. 1 pkt 1 tej ustawy w związku z załącznikiem nr 5 do tej ustawy, przy czym zawarta w nim lista obejmuje 39, a nie 41 krajów i terytoriów. Omawiane przepisy weszły w życie w dniu 1 maja 2004 r.

#### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

9

Oasis East produkuje i sprzedaje urządzenia chłodnicze do wody. W ramach swej działalności, obejmującej również usługi serwisowe, spółka ta nabywa usługi oferowane przez przedsiębiorstwo mające siedzibę na jednym z terytoriów wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993, który został zastąpiony załącznikiem nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004. Wskazane przedsiębiorstwo świadczy na rzecz Oasis East usługi zarządcze i pomocy technicznej. W zakres świadczonych usług wchodzi m.in. prowadzenie działań marketingowych, organizacja i uczestnictwo w targach międzynarodowych, prowadzenie czynności operacyjnych w zakresie m.in. planowania produkcji, usługi inżynierskie, świadczenie usług finansowo-podatkowych i doradztwa księgowego, organizacja transportu, usługi w dziedzinie obsługi systemów informatycznych oraz koordynacja w zakresie dokonywania zakupów i sprzedaży.

10

W dniu 28 grudnia 2007 r. Oasis East zwróciła się do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z pytaniem, czy od dnia 1 maja 2004 r., miała ona prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku importu usług zarządczych, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz przedsiębiorstwa mającego siedzibę na jednym z terytoriów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

11

W interpretacji indywidualnej z dnia 4 kwietnia 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach udzielił odpowiedzi przeczącej na pytanie przedstawione przez Oasis East. Uznał on, że spółka ta nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ zapłata należności za usługi, o których mowa, była uiszczana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w jednym z krajów lub terytoriów wskazanych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

12

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że przepisy krajowe nie stoją w sprzeczności z prawem Unii, mając na uwadze, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy uprawniał państwa członkowskie do utrzymania wszelkich wyłączeń przewidzianych w prawie krajowym w momencie wejścia w życie dyrektywy. Stąd, jego zdaniem, Rzeczpospolita Polska miała prawo utrzymać ograniczenia w zakresie odliczeń VAT istniejące w dacie jej przystąpienia do Unii Europejskiej.

13

W dniu 18 czerwca 2008 r. Oasis East wniosła skargę na interpretację indywidualną z dnia 4 kwietnia 2008 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

14

Sąd ten wyrokiem z dnia 22 grudnia 2008 r. oddalił skargę wniesioną przez Oasis East. Stwierdził, że zachowanie w porządku krajowym wyłączenia takiego, jak przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT z roku 2004, nie stanowi naruszenia art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

15

W skardze kasacyjnej wniesionej w dniu 9 marca 2009 r. Oasis East powtórzyła swą uprzednią argumentację. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

'Czy prawo wspólnotowe (w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy [...], obecnie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE [...]) daje państwu członkowskiemu prawo do stosowania krajowych przepisów, wyłączających uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na obszarze jednego z terytoriów lub krajów określonych w ustawodawstwie krajowym jako tzw. »raje podatkowe«, biorąc pod uwagę, że takie wyłączenie było stosowane w państwie członkowskim w okresie poprzedzającym członkostwo we Wspólnocie?.'

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

16

W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112, zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych - mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim - które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako 'raje podatkowe'.

17

W związku z tym, że w sformułowaniu pytania prejudycjalnego przywołano jednocześnie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy i art. 176 dyrektywy 2006/112, należy na wstępie stwierdzić, że owe dwa przepisy są w zasadzie identyczne.

18

Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia ustanowione w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 33; a także z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding i Oracle Nederland, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 37).

19

Zasada prawa do odliczenia podatku VAT jest jednak złagodzona przez wprowadzający odstępstwo przepis art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą bowiem utrzymać w mocy ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujące w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym przepisie (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 38).

20

Ponieważ Rada nie ustanowiła tego rodzaju przepisów, państwa członkowskie mogą utrzymywać w mocy swe ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT. Obecnie prawo Unii nie zawiera więc żadnego przepisu ustalającego wykaz wydatków, w przypadku których wyłączone jest prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23; a także ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 29).

21

Co się tyczy regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł jednak, iż przepis ten zakłada, że wyłączenia, które państwa członkowskie mogą zachować, są zgodne z prawem w świetle drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - struktura i procedury zastosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303, zwanej dalej 'drugą dyrektywą'), która poprzedza szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 21; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 40).

22

W tym względzie art. 11 drugiej dyrektywy, wprowadzając w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywał jednak w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączyć z systemu odliczeń określone towary i określone usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników.

23

W konsekwencji uprawnienie przyznane państwom członkowskim w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie stanowi nieograniczonego uprawnienia dyskrejonalnego do wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości i podważenia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy. Uprawnienie to nie obejmuje zatem ogólnych wyłączeń i nie zwalnia państw członkowskich z obowiązku dostatecznego określenia towarów i usług, dla których jest wyłączone prawo do odliczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royscot i in., pkt 22, 24; wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 33, 35).

24

Ponadto przepisy przewidujące odstępstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT podlegają ścisłej wykładni (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 28).

W zakresie dotyczącym sprawy przed sądem krajowym i ewentualnej możliwości zastosowania regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, należy zauważyć, że szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu przystąpienia tego państwa członkowskiego do Unii, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania wskazanego przepisu do owego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 27).

W zakresie dotyczącym powołanej przez rząd polski okoliczności, że brzmienie art. 176 dyrektywy 2006/112 rozróżnia pomiędzy państwami członkowskimi, które przystąpiły do Unii przed 1 stycznia 1979 r., i państwami członkowskimi, takimi jak Rzeczpospolita Polska, których przystąpienie nastąpiło po tej dacie, wystarczy wskazać, że celem wskazanego rozróżnienia jest jedynie określenie daty, przed którą wydatki nieuprawniające do odliczenia podatku VAT powinny być przewidziane w przepisach krajowych.

W konsekwencji art. 176 dyrektywy 2006/112 nie może prowadzić do odmiennych interpretacji co do zakresu rozpatrywanych wyłączeń w zależności od tego, czy dane państwo członkowskie przystąpiło do Unii przed 1 stycznia 1979 r., czy też po owej dacie. W tych okolicznościach ustanowienie art. 176 tej dyrektywy nie miało wpływu na orzecznictwo dotyczące wykładni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

W celu dokonania oceny przepisów krajowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym w zakresie dotyczącym odstępstwa, jakie wprowadzają, należy stwierdzić, jak również podkreślił sąd krajowy, że omawiane przepisy stanowią środek o charakterze ogólnym, ograniczający prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w przypadku nabycia importu wszelkich usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako 'raje podatkowe'.

Tymczasem tego rodzaju przepisy stanowią ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wykraczając poza to, co dozwolone na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

Trybunał wskazał bowiem, że państwa członkowskie nie są uprawnione do utrzymania w mocy wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT stosowanych w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 28, 29; a także ww. wyrok w sprawie X Holding i Oracle Nederland, pkt 44).

Wreszcie, co się tyczy przedstawionego przez rząd polski argumentu, wedle którego sporne przepisy krajowe odpowiadają potrzebie zapobiegania oszustwom podatkowym, należy podkreślić, że wprawdzie w pkt 70 wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609 Trybunał uznał, że zasada zakazująca praktyk abuzywnych znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT, jednak zasada ta nie może uprawniać państw członkowskich do rozszerzenia zakresu stosowania omawianej regulacji wprowadzającej odstępstwo. Ponadto, o ile - jak wskazuje sąd krajowy - ograniczenia przewidziane przez prawo polskie są uzasadnione koniecznością zapobiegania niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania, o tyle art. 27 szóstej dyrektywy przewiduje w tym celu szczególną procedurę umożliwiającą Radzie upoważnienie każdego z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo.

Mając na uwadze powyższe, na zadane pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych - mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim - które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako 'raje podatkowe'.

W przedmiocie kosztów

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na**

utrzymanie w mocy przepisów krajowych - mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstejdyrektywy 77/388 w danym państwie członkowskim - które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako 'raje podatkowe'.

**2010-09-07 • TK • P 94/08 • AKC 2004 r.**



## **Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 7 września 2010 r.**

**P 94/08**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz - przewodniczący

Stanisław Biernat - sprawozdawca

Zbigniew Cieślak,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 7 września 2010 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy:

1) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.), odsyłający - w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe - do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

2) § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196), odsyłający - w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe - do odpowiedniego stosowania § 5 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

3) § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.), odsyłający - w zakresie określenia stawki podatku z tytułu sprzedaży oleju opałowego w sytuacji niezłożenia oświadczenia przez nabywcę stwierdzającego, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele opałowe - do odpowiedniego stosowania § 3 ust. 3 tegoż rozporządzenia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

orzeka:

**1. § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) jest zgodny z art. 2 oraz z art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196) oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.) są zgodne z art. 2 Konstytucji.**

### **UZASADNIENIE**

I

1.1. Postanowieniem z 28 sierpnia 2008 r. (sygn. akt I FSK 817/07) Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.) jest zgodny z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, a także czy § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2003 r.), oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.) są zgodne z art. 2 Konstytucji.

1.2. Wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego co do konstytucyjności wskazanych przepisów powstały na tle następującego stanu faktycznego:

Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu, po stwierdzeniu nieprawidłowości w rozliczeniu podatku akcyzowego z tytułu sprzedaży oleju opałowego przez spółkę z o.o., określił jej zobowiązanie podatkowe z tego tytułu za poszczególne miesiące 2003 r. oraz za okres od stycznia do maja 2004 r. Wskazane nieprawidłowości polegały na przedstawieniu niekompletnych oświadczeń nabywców o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe. W postępowaniu odwoławczym Dyrektor Izby Celnej częściowo podzielił argumentację spółki przedstawioną w odwołaniu, uznając za prawidłowe te oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego, w których brakowało jedynie daty, i uchylił decyzję organu pierwszej instancji określając jednocześnie zobowiązanie podatkowe spółki za ten sam okres. Wyrokiem z 27 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1200/06, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Celnej.

Spółka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uzasadnieniu spółka argumentowała, że zasada nullum tributum sine lege wymaga, aby ustawa określała skutki związane z niedopełnieniem obowiązku złożenia oświadczeń przez nabywców oleju opałowego, a znajdujące zastosowanie w jej sprawie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. naruszają art. 7 i art. 217 Konstytucji. Przepisy te są również nieprecyzyjne i niejednoznaczne z powodu zawartego w nich odesłania do regulacji przewidującej trzy stawki podatkowe, które - w ocenie spółki - organ podatkowy może stosować według swojego uznania.



1.3. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną spółki (sprawa o sygn. akt I FSK 817/07), powziął wątpliwości co do zgodności z Konstytucją zaskarżonych przez spółkę § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. Wobec tego postanowił wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym. Sąd zauważył, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowił przedmiot pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartego w postanowieniu z 16 listopada 2007 r. (sygn. akt I FSK 792/07) rozpoznawanego przez Trybunał Konstytucyjny w innej sprawie (sygn. P 5/08). Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego występujący z pytaniem prawnym w niniejszej sprawie potwierdził zasadność wątpliwości co do konstytucyjności tego przepisu zawartych w tamtym pytaniu prawnym. Ponowne zaskarżenie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. uzasadniono koniecznością uzupełnienia tych wątpliwości o dodatkowe aspekty.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że pomimo utraty mocy obowiązującej przepisów, które są przedmiotem pytania prawnego, stanowią one nadal podstawę prawną do określenia przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych, a rozstrzygnięcie o zgodności tych przepisów z Konstytucją jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw obywateli.

W uzasadnieniu pytania prawnego Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. narusza wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej. Zdaniem sądu, naruszenie tej zasady spowodowane jest odesłaniem zawartym w kwestionowanym przepisie, w wyniku którego do olejów opałowych mogą znaleźć zastosowanie stawki przewidziane dla paliw do silników. Przepis § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. przewiduje bowiem, że w razie niezłożenia przez nabywcę oleju opałowego oświadczenia o jego przeznaczeniu na cele opałowe, stosuje się odpowiednio przepisy § 5 tegoż rozporządzenia, co oznacza opodatkowanie sprzedaży oleju opałowego według stawek właściwych dla sprzedaży oleju napędowego. Tymczasem, w opinii sądu, w ramach art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 1993 r.) olej opałowy nie powinien być zaliczany do kategorii "paliwa do silników", lecz do "pozostałych wyrobów", dla której to kategorii ustawa przewidywała niższe stawki podatku. Zastosowanie do oleju opałowego stawek przewidzianych dla oleju napędowego przy obowiązujących cenach sprzedaży oleju opałowego, prowadzi lub może prowadzić do obciążenia tego wyrobu akcyzą przewyższającą stawkę maksymalną 25% określoną w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. dla tego rodzaju produktu. We wskazanej sytuacji może dojść do określenia stawki podatku dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy w sposób wykraczający poza granice tej stawki zakreślone w ustawie. Jest to niezgodne z zasadą wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego, a tym samym narusza art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Naczelny Sąd Administracyjny, uzasadniając z kolei zarzuty naruszenia przez § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. art. 2 Konstytucji, wskazał, że zawarte w tych przepisach odesłania nie są jednoznaczne, gdyż nakazują odpowiednie stosowanie przepisów, które określają trzy stawki podatku dla olejów napędowych. Sąd występujący z pytaniem prawnym podkreślił, że stawka podatku powinna zostać określona w sposób niebudzący wątpliwości. Przywołał orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym stanowienie obniżonych stawek podatku w akcie wykonawczym jest dozwolone, lecz powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji. W ocenie sądu zawarte w kwestionowanych przepisach odesłania do odpowiedniego zastosowania przepisów określających trzy stawki podatku dla olejów napędowych, w zależności od zawartości siarki, budzą zastrzeżenia co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącymi element zasady demokratycznego państwa prawa, statutowanej w art. 2 Konstytucji.

2. W piśmie z 10 grudnia 2008 r. Minister Finansów zajął stanowisko w sprawie. Wniósł o uznanie, że kwestionowane przez sąd występujący z pytaniem prawnym przepisy nie naruszają praw i wolności konstytucyjnych i są zgodne z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Odnosząc się do twierdzenia sądu kierującego pytanie prawne, że w ramach ustawy z 1993 r. olej opałowy powinien być zaklasyfikowany nie do "paliw silnikowych", tylko do grupy "pozostałych wyrobów", dla których maksymalna stawka akcyzy w obrocie krajowym nie mogła przekraczać stawki 25% Minister Finansów wskazał, że olej opałowy był zaliczany do grupy "paliw silnikowych" i nie mógł być - na gruncie mającego znaczenie w tej sprawie stanu prawnego - zakwalifikowany do grupy "pozostałych wyrobów". Zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r., na potrzeby podatku akcyzowego za "paliwa do silników" uważa się wyroby wymienione w poz. 1 załącznika nr 6 do tej ustawy. Od 1 stycznia 2003 r. w wyniku zmiany spowodowanej zastąpieniem kodów Systematycznego Wykazu Wyrobów przez Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług (dalej: PKWiU) pod poz. 1 załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. umieszczono "Produkty rafinacji ropy naftowej". Tymczasem zgodnie z PKWiU olej opałowy klasyfikowany jest do produktów rafinacji ropy naftowej. Tym samym - zdaniem Ministra Finansów - olej opałowy powinien być zaliczany do kategorii "paliwa silnikowe", a nie "pozostałe wyroby", co wiąże się z obowiązkiem dla tych wyrobów innej, wyższej stawki podatkowej określonej w ustawie.

W ocenie Ministra Finansów kwestionowane przepisy przewidywały, że w razie niezłożenia oświadczenia o przeznaczeniu oleju opałowego, zastosowanie znajdowały stawki sankcyjne właściwe dla olejów napędowych. Nie przekraczały one jednak stawki podatkowej 80% określonej w ustawie z 1993 r. dla paliw sprzedawanych w kraju. W ocenie Ministra Finansów okoliczność ta wyklucza możliwość uznania naruszenia przepisów konstytucyjnych, skoro stawki określone w rozporządzeniach nie przekraczały stawki maksymalnej określonej w ustawie.

Odnosząc się do zarzutu naruszania zasad poprawnej legislacji, Minister Finansów wyjaśnił, że kwestionowane rozporządzenia spełniają wymagania określone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Minister Finansów przypomniał, że w razie niespełnienia wymagań określonych w przepisach prawa do olejów opałowych znajdowała zastosowanie stawka sankcyjna właściwa dla olejów napędowych. Z kolei do olejów napędowych były przewidziane różne stawki akcyzy w zależności od zawartości siarki. Minister Finansów zauważył, że oleje opałowe zawsze mają zawartość siarki powyżej normy określonej w poz. 11 pkt 5 lit. a załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r., a zatem organy podatkowe stosowały najwyższą spośród trzech przewidzianych stawek, nie mając wątpliwości, że ze względów technologicznych niemożliwe jest, aby olej opałowy przeznaczony na cele opałowe zawierał tak niski poziom siarki jak olej napędowy, dla którego znajdowały zastosowanie obniżone stawki podatkowe.

3. W piśmie z 27 kwietnia 2009 r., Prokurator Generalny wniósł o uznanie, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z

2002 r. jest zgodny z art. 2, art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji, § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z 2003 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji oraz, że § 4 ust. 5 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Prokuratora Generalnego wskazane w pytaniu prawnym wątpliwości dotyczące zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 84 i art. 217 Konstytucji oparte są na poglądzie, zgodnie z którym olej opałowy nie powinien być zaliczony do "paliw do silników", (art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r.), lecz do "pozostałych wyrobów" (art. 37 ust. 1 pkt 5 ustawy z 1993 r.). Prokurator przedstawił szerokie uzasadnienie tezy, zgodnie z którą olej opałowy może być zaliczony do grupy "paliwa do silników", o których mowa w art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r. Z uwagi na tę okoliczność, nie można przyjąć, że § 6 ust. 5 w związku z § 5 rozporządzenia z 2002 r. określa stawkę podatku akcyzowego dla sprzedaży oleju opałowego w sposób wykraczający poza granice tej stawki, określone w ustawie z 1993 r.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia przez § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. zasad prawidłowej legislacji stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji, Prokurator Generalny podkreślił - przywoławszy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego - że warunkiem stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów jest takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, które powoduje dowolność albo brak możliwości spójnej systemowo oraz poprawnej logicznie i funkcjonalnie interpretacji. Kwestionowane przepisy, posługujące się konstrukcją tzw. odesłań kaskadowych, nie wykluczają możliwości ich poprawnej, logicznej, funkcjonalnej oraz spójnej systemowo interpretacji. Prokurator podkreślił, że zaskarżone przepisy odsyłają do stosowania innych przepisów w sposób odpowiedni, co oznacza konieczność takiego ich stosowania, aby nie były ze sobą sprzeczne. W ocenie Prokuratora Generalnego w niniejszej sprawie konstrukcja zaskarżonych przepisów pozwala na ich spójną systemowo oraz poprawną logicznie i funkcjonalnie interpretację.

## II

Na rozprawę 7 września 2010 r. nie stawiał się prawidłowo powiadomiony przedstawiciel sądu występującego z pytaniem prawnym.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali swoje stanowiska wyrażone na piśmie. Przedstawicielka Ministra Finansów wskazywała, że obowiązek składania oświadczeń o przeznaczeniu oleju na cele opałowe stanowi mechanizm kontroli, który służy zapobieganiu używaniu tego oleju w pojazdach mechanicznych. Wyraziła pogląd, że obecna regulacja kontrolna nie jest zbyt surowa dla sprzedawców oleju opałowego, skoro towarzyszy stosowaniu preferencyjnych stawek podatkowych.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Przedmiot kontroli - treść kwestionowanych aktów normatywnych.

1.1. Przedmiotem pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego są: § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 27, poz. 269, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2002 r.), § 6 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2003 r.) oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825, ze zm.; dalej: rozporządzenie z 2004 r.).

Podstawą prawną powołanych rozporządzeń był art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 1993 r.). Przepis ten upoważnił Ministra Finansów do obniżania w drodze rozporządzenia określonych w ustawie stawek akcyzy.

Zaskarżone przepisy tych rozporządzeń stanowią część szerszych unormowań przewidujących możliwość skorzystania z obniżonej stawki akcyzy dla oleju opałowego oraz warunki, które należy spełnić by z niej skorzystać. Według rozporządzenia z 2002 r. stawka dla olejów opałowych, z których 50% lub więcej objętościowo destyluje przy 350° C, w przypadku gdy sprzedaż dotyczy oleju zabarwionego na czerwono i oznaczonego znaczkiem, przeznaczonego na cele opałowe, została obniżona do kwoty 195 zł/1000 l (por. § 2 ust. 1 pkt 1 w związku z załącznikiem nr 1 poz. 12 do rozporządzenia z 2002 r.). Paragraf 6 ust. 1-3 rozporządzenia z 2002 r. określił przy tym wymagania niezbędne dla skorzystania z obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy. Przepis ten nakładał na podatnika sprzedającego olej opałowy obowiązek uzyskania od nabywcy tego oleju oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów oraz wskazywał szczegółowo elementy, jakie powinno zawierać to oświadczenie. Przepis ten miał następujące brzmienie:

"§ 6. 1. Podatnik sprzedający wyroby określone w § 4 ust. 1 jest obowiązany w przypadku tej sprzedaży:

1) osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia o przeznaczeniu nabywanych wyrobów, uprawniającym do stosowania stawek wymienionych w poz. 12 lit. a) załącznika nr 1 do rozporządzenia; oświadczenie może być złożone w wystawianej fakturze VAT, a jeżeli jest składane odrębnie, powinno zawierać dane dotyczące nabywcy, datę złożenia tego oświadczenia oraz powinno być dołączone do kopii faktury VAT,

2) osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej - do uzyskania od nabywcy oświadczenia stwierdzającego, iż nabywane wyroby są przeznaczone na cele opałowe; oświadczenie to powinno być dołączone do kopii paragonu lub kopii innego dokumentu sprzedaży wystawionego nabywcy, a w przypadku braku takiej możliwości sprzedawca jest obowiązany wpisać na oświadczeniu numer i datę wystawienia dokumentu, potwierdzającego tę sprzedaż.

2. Oświadczenie, określone w ust. 1 pkt 2, powinno zawierać co najmniej:

1) imię i nazwisko nabywcy,

2) adres zamieszkania nabywcy,

3) określenie ilości nabywanego oleju opałowego,

4) określenie ilości posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się urządzenia, jeżeli jest ono

inne niż adres wymieniony w pkt 2,

5) wskazanie rodzaju i typu urządzeń grzewczych,

6) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

3. Importer wyrobów określonych w § 4 ust. 1 jest obowiązany do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego przyjmującemu zgłoszenie celne w procedurze dopuszczenia do obrotu oświadczenia, że przywożone wyroby zostaną przeznaczone na cele opałowe lub będą odprzedane za przeznaczeniem na cele opałowe".

Z kolei zaskarżony w niniejszej sprawie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. stanowią: "W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1-3, przepisy § 5 stosuje się odpowiednio". Zgodnie z treścią § 5 rozporządzenia z 2002 r.: "Jeżeli wyroby określone w § 4 ust. 1 nie są prawidłowo oznaczone lub nie są zabarwione na czerwono, lub są przeznaczone na inne cele niż opałowe, lub nie spełniają warunków wskazanych w § 4 ust. 4, stosuje się dla wyrobów wymienionych: 1) w poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia - stawki podatku akcyzowego określone w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia (...)" W poz. 12 załącznika nr 1 do rozporządzenia z 2002 r. wymienione są właśnie oleje opałowe. Z kolei w poz. 11 tego załącznika zostały określone trzy stawki podatku akcyzowego dla olejów napędowych w zależności od zawartości siarki. Regulacja ta przewidywała tym samym, że w razie nieuzyskania przez sprzedającego olej opałowy oświadczenia nabywcy o przeznaczeniu nabywanego wyrobu, do oleju opałowego stosuje się wyższą stawkę akcyzy przewidzianą dla olejów napędowych. Zgodnie z rozporządzeniem z 2002 r. ta wyższa stawka mogła maksymalnie wynosić 1.129 zł/1000 l oleju, czyli blisko sześciokrotnie więcej niż przewidziana w rozporządzeniu stawka preferencyjna dla olejów opałowych.

1.2. Należy odnotować zbieżności treści przepisów poszczególnych rozporządzeń będących przedmiotem pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Mianowicie § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. miał identyczną treść jak § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. Również § 6 ust. 1-3 oraz § 5 rozporządzenia z 2003 r. odpowiadały swoją treścią przepisom zawartym w rozporządzeniu z 2002 r. Jedyna różnica dotyczyła zmiany numeru pozycji oleju opałowego w załączniku nr 1 z poz. 12 na poz. 13 lit. a tego rozporządzenia.

Z kolei treść zaskarżonego § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. odpowiadała treści § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. Przepis ten stanowił: "W przypadku niezłożenia oświadczeń, o których mowa w ust. 1 i 3, przepisy § 3 ust. 3 stosuje się odpowiednio". Natomiast § 4 ust. 1-3 oraz § 3 ust. 3 rozporządzenia z 2004 r. w okresie, którego dotyczy stan faktyczny w sprawie, na tle której NSA wystąpił z niniejszym pytaniem prawnym, obowiązywały w brzmieniu zbliżonym do treści § 6 ust. 1-3 oraz § 5 ust. 1 rozporządzenia z 2002 r.

1.3. Charakteryzując ogólnie ratio przepisów rozporządzeń dotyczących stawek podatkowych od oleju opałowego, należy zauważyć, że miały one na celu obniżenie stawek akcyzy dla oleju opałowego, w porównaniu ze stawkami akcyzy dla olejów silnikowych. Prawodawca wprowadził równocześnie mechanizm kontroli tego, czy olej jest rzeczywiście przeznaczony na cele opałowe, a nie inne - w szczególności jako paliwo napędowe do pojazdów mechanicznych. Możliwość powstania takiej sytuacji wiązała się właśnie z obniżeniem w kwestionowanych rozporządzeniach stawek akcyzy oleju opałowego, w wyniku czego ceny sprzedaży tego oleju były znacznie niższe niż ceny sprzedaży oleju napędowego i innych paliw silnikowych. Takim rozwiązaniem kontrolnym oprócz barwienia oleju było wprowadzenie wymagania składania przez nabywców oleju oświadczeń o jego przeznaczeniu. W razie braku prawidłowo sporządzonego oświadczenia przepisy rozporządzeń przewidywały zastosowanie podwyższonych stawek akcyzy. Przedmiotem pytania prawnego sądu jest właśnie zgodność z Konstytucją mechanizmu prawnego określania owych podwyższonych stawek akcyzy.

2. Badanie przesłanek formalnych kontroli konstytucyjności.

2.1. Poszczególne rozporządzenia Ministra Finansów, których przepisy kwestionuje sąd, były uchylane i zastąpione kolejnymi rozporządzeniami dotyczącymi podatku akcyzowego. Paragraf 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. został uchylony przez § 30 rozporządzenia z 2003 r. z dniem 1 stycznia 2004 r. Z kolei § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. utracił moc obowiązującą z dniem 1 maja 2004 r. na podstawie art. 175 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), który uchylił ustawę z 1993 r. Natomiast treść § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. została zmieniona z dniem 15 września 2005 r. na podstawie § 1 pkt 1 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 177, poz. 1473). Od tego dnia rozporządzenie z 2004 r. nie zawierało treści normatywnych kwestionowanych w pytaniu prawnym.

Ze względu na uchylenie zakwestionowanych przepisów niezbędne jest rozważenie, czy w niniejszej sprawie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanego aktu normatywnego, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), powodująca konieczność umorzenia postępowania. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, przepis obowiązujący, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne decyzje stosowania prawa. Oznacza to, że przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym występuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (por. postanowienia z 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120, z 15 grudnia 2009 r., sygn. K 30/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 175 oraz wyrok z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Jak wynika ze stanowiska zajętego przez sąd w pytaniu prawnym, przepisy kwestionowane w niniejszej sprawie, pomimo ich uchylenia, w dalszym ciągu stanowiły podstawę prawną do określania przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych podatników i są przedmiotem postępowań przed sądami administracyjnymi. Z tych względów należy przyjąć, że w niniejszej sprawie nie występuje przesłanka utraty mocy obowiązującej kwestionowanej regulacji, a zatem postępowanie nie podlega umorzeniu.

2.2. Uznanie, że kwestionowane przepisy znajdują zastosowanie w postępowaniu przed organami podatkowymi, ma również znaczenie dla rozstrzygnięcia o spełnieniu przez sąd występujący z pytaniem prawnym przesłanki funkcjonalnej. Przesłanka ta oznacza, że przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego będzie miało wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w związku z którą przedstawiono pytanie prawne (por. art. 193 Konstytucji i art. 3 ustawy o TK). Biorąc pod uwagę obowiązującą w postępowaniu w sprawie legalności decyzji organów administracji regułę intertemporalną *tempus regit actum*, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że w wystarczający sposób uprawdopodobniono, że ewentualny wyrok o niekonstytucyjności będzie

miał wpływ na rozstrzygnięcie sprawy przed sądem występującym z pytaniem prawnym. Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny uznał, że w niniejszej sprawie została spełniona przesłanka funkcjonalna kontroli kwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów.

2.3. Należy zauważyć, że w innej sprawie będącej w toku (sygn. P 5/08) Trybunał Konstytucyjny rozpoznaje pytanie prawne NSA, dotyczące zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 2, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Nie wpływa to na dopuszczalność rozpoznania niniejszej sprawy.

3. Ocena zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3.1. Zdaniem sądu występującego z pytaniem prawnym, norma zawarta w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze podatkowej.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego wynika przede wszystkim z treści art. 217 Konstytucji. Zgodnie z treścią tego przepisu wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny zostać uregulowane bezpośrednio w ustawie. Przepis ten pozostaje w związku z art. 84 Konstytucji. Trybunał wskazywał we wcześniejszych orzeczeniach, że w art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa. Z kolei art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84, wyraźnie formułuje zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych, do których zaliczają się podatki (zob. wyroki z: 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13, 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44).

Wyłączność regulacji ustawowej w zakresie prawa daninowego jest rozumiana szeroko, ale nie dosłownie. W świetle orzecznictwa Trybunału możliwe jest tworzenie w ustawach - w dopuszczalnym przez art. 217 Konstytucji zakresie - upoważnień ustawowych umożliwiających uregulowanie określonych zagadnień w rozporządzeniu (zob. wyrok z 20 czerwca 2002 r., sygn. K 33/01). W drodze rozporządzenia mogą być jednak uregulowane wyłącznie sprawy niemające istotnego znaczenia dla konstrukcji danego podatku.

Ustawa z 1993 r. w art. 37 ust. 1 określała wysokość stawek akcyzy dla poszczególnych grup towarów akcyzowych. Powołany już wyżej art. 37 ust. 2 pkt 1 tej ustawy upoważnił natomiast Ministra Finansów do wydania rozporządzenia obniżającego stawki akcyzy określone w ustawie. W świetle dotychczasowego orzecznictwa takie upoważnienie do wydania rozporządzenia obniżającego stawki podatku określone w ustawie nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego. W wyroku z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, Trybunał wskazał: "Ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym" (OTK ZU nr 5/1998, poz. 63). A zatem pomimo to, że zasada wyłączności ustawy dotyczy również określenia stawek podatku, ustawa może pod pewnymi warunkami upoważniać do obniżenia tych stawek w drodze rozporządzenia na zasadach w niej określonych.

3.2. Zarzut Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy tego, że obowiązywanie zaskarżonego § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. mogło prowadzić do określenia stawki podatku dla sprzedaży oleju opałowego w rozporządzeniu wykonawczym w sposób wykraczający poza granice wysokości stawek akcyzy dla poszczególnych wyrobów akcyzowych, określone w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. Z tej przyczyny w ocenie NSA kwestionowany przepis narusza zasadę wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego oraz jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Taka sytuacja wynikała, zdaniem sądu kierującego pytanie, z tego, że - w świetle art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. - olej opałowy nie powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych "paliwa do silników", lecz do "pozostałych wyrobów". Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r. stawka akcyzy dla podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynosiła dla "paliw do silników" 80%. W celu określenia znaczenia pojęcia "paliwa do silników" ustawodawca odesłał do załącznika nr 6 zawierającego wykaz wyrobów akcyzowych poz. 1, w której wymieniono "produkty naftowe i syntetyczne paliwa płynne". Z kolei art. 37 ust. 1 pkt 5 określił wysokość stawki dla "pozostałych wyrobów", tj. niewymienionych w art. 37 ust. 1 pkt 1-4 oraz załączniku nr 6 ustawy z 1993 r., stawkę akcyzy w wysokości 25% dla podatników dokonujących czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Sąd wskazał, że "przy obowiązujących cenach sprzedaży oleju opałowego" opodatkowanie oleju opałowego według stawki przewidzianej dla oleju napędowego "prowadzi lub może prowadzić do obciążenia tego wyrobu akcyzą przewyższającą stawkę maksymalną 25% określoną w art. 37 ust. 1 (...) dla tego rodzaju produktu". Nie wykazał, przy tym, że taka sytuacja miała miejsce w konkretnej sytuacji.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważył ponadto, że art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. określił stawki podatkowe od wyrobów akcyzowych w sposób procentowy. Natomiast Minister Finansów w rozporządzeniu z 2002 r. na podstawie przytoczonego art. 37 ust. 3 określił stawki akcyzy w sposób kwotowy. Tym samym, zgodnie z mechanizmem określonym w rozporządzeniu, wysokość podatku jest stała, podczas gdy konstrukcja przewidziana w ustawie uzależnia wysokość podatku od kwoty należnej z tytułu sprzedaży towarów. Skoro stawka podatku określona w rozporządzeniu z 2002 r. wynosiła określoną stałą kwotę, zaś stawka wskazana w ustawie została wyrażona w sposób procentowy, to w przypadku osiągnięcia określonego poziomu ceny sprzedaży oleju opałowego mogła mieć miejsce sytuacja, w której ustawa określałaby niższą stawkę podatku niż rozporządzenie.

3.3. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie należy do jego kompetencji rozstrzyganie, czy olej opałowy, zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 oraz załącznika nr 6 do ustawy z 1993 r. powinien być zakwalifikowany do kategorii wyrobów akcyzowych "paliwa do silników", czy też do "pozostałych wyrobów". Wskazany problem nie dotyczy bowiem badania hierarchicznej zgodności przepisów aktów normatywnych, lecz wykładni ustawy. Dokonywanie wykładni ustawy należy do kompetencji sądów w toku procesu stosowania prawa. W odniesieniu do sądów administracyjnych następuje to w ramach sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej (zob. art. 1 § 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.). Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych władny jest rozstrzygać Naczelny Sąd Administracyjny w drodze uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych (zob. art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.).

Należy bowiem zauważyć, że pogląd sądu występującego z pytaniem prawnym, że w ramach art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. określającego stawki akcyzy dla poszczególnych grup wyrobów akcyzowych, olej opałowy należał do kategorii "pozostałe wyroby", dla której obowiązywała stawka 25%, nie jest jedynym stanowiskiem w tej kwestii prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych. Opiera się ono na poglądzie przedstawionym w literaturze (por. P. Pietrasz, Niekonstytucyjność postanowień dotyczących stawek podatkowych dla oleju opałowego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, "Monitor Prawa Celnego i Podatkowego" nr 1/2006, s. 16-20). Inny pogląd był wyrażany w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych, stosownie do którego olej opałowy jest zaliczany do kategorii "paliwa do silników", co oznacza konieczność stosowania ustawowej stawki 80% (zob. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 18 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 747/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 2 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 211/08; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 1 czerwca 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 43/09, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)). Taki pogląd dzielają również Minister Finansów i Prokurator Generalny w pisemnych stanowiskach wniesionych w związku z niniejszą sprawą.

3.4. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że stosownie do art. 37 ust. 3 ustawy z 1993 r. dopuszczalne jest, aby stawki akcyzy obniżone w drodze rozporządzenia mogły być wyrażane - w zależności od rodzaju wyrobów akcyzowych - w: a) procencie ceny sprzedaży obniżonej o podatek od towarów i usług; b) procencie podstawy opodatkowania określonej w art. 36 ust. 2 tej ustawy; c) kwocie na jednostkę wyrobu; d) formie różnicy cen.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przedstawiony przez sąd występujący z pytaniem prawnym problem konstytucyjny polegający na tym, że stawka podatku określona w rozporządzeniu mogłaby przekroczyć wysokość stawki ustawowej, co stanowiłoby naruszenie art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, ma charakter potencjalny, a nie realny. Ewentualne powstanie stanu niekonstytucyjności zależałoby od dwóch czynników o różnym charakterze: po pierwsze, od rozstrzygnięcia w orzecznictwie sądów administracyjnych, czy w świetle art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. do oleju opałowego należy stosować stawkę akcyzy 25% czy 80%, a po drugie, od spadku ceny sprzedaży oleju opałowego do takiego poziomu, w którym podatek akcyzowy wyliczony na podstawie procentowej stawki określonej w art. 37 ust. 1 ustawy z 1993 r. byłby niższy niż podatek obliczony według kwotowej stawki podatku przewidzianej w rozporządzeniu z 2002 r.

Kontrola, czy w konkretnej sytuacji stawka z rozporządzenia nie przekracza stawki ustawowej, należy do sądów administracyjnych w toku kontroli zgodności z prawem decyzji administracyjnych. Gdyby w danej sprawie okazało się, że z uwagi na cenę oleju opałowego stawka ustawowa została przekroczona przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia, sąd administracyjny miałby możliwość odmowy zastosowania przepisu tego rozporządzenia jako sprzecznego z ustawą. Zgodnie z utrwalonym poglądem judykatury i doktryny, sądy mają kompetencję do odmowy zastosowania przepisów rozporządzenia w konkretnej sprawie, które uznają za niezgodne z aktem normatywnym wyższego rzędu (por. wyrok TK z 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; postanowienia TK z: 16 października 1996 r., sygn. P 5/96, OTK ZU nr 5/1996, poz. 46, 4 grudnia 1996 r., sygn. P 7/96, OTK ZU nr 6/1996, poz. 57; wyrok SN z 7 marca 2002 r., sygn. akt III RN 50/01, OSNP nr 20/2002, poz. 476; uchwała NSA z: 19 stycznia 1998 r., sygn. akt OPS 8/97, ONSA nr 2/1998, poz. 39, 21 lutego 2000 r., sygn. akt OPS 10/99, ONSA nr 3/2000, poz. 90, postanowienie NSA z 12 marca 2009 r., sygn. akt I GPS 1/08, Lex nr 509710, wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 56/04, a także T. Ereciński, J. Gudowski, J. Iwulski, Prawo o ustroju sądów powszechnych. Ustawa o Krajowej Radzie Sądownictwa. Komentarz, red. J. Gudowski, Warszawa 2010, s. 23-24; L. Garlicki, Trybunał Konstytucyjny a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa, "Państwo i Prawo" nr 2/1986, s. 10).

Inną możliwością w razie uznania przez sąd niezgodności rozporządzenia z ustawą lub Konstytucją jest wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym (zob. L. Garlicki, komentarz do art. 178, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2002, s. 16). Sąd występujący z pytaniem prawnym nie wykazał jednak w sposób wystarczający, że w sprawie toczącej się przed nim doszło do naruszenia zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego. W szczególności nie wykazał, że w konkretnej sytuacji doszło do przekroczenia wysokości stawki ustawowej przez określoną kwotowo stawkę z rozporządzenia. Biorąc pod uwagę, że kwestionowane przepisy regulowały sytuacje faktyczne, które miały miejsce w przeszłości, możliwe było ustalenie przez sąd obowiązujących cen sprzedaży oleju opałowego oraz wykazanie naruszenia art. 217 Konstytucji. Wobec potencjalnego charakteru przekroczenia przez stawkę podatku określoną w rozporządzeniu stawkę ustawową oraz brak wykazania takiego naruszenia w rozpoznawanej sprawie, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że domniemanie zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją nie zostało obalone, a kwestionowany przepis odsyłający nie narusza zasady wyłączności ustawy w sferze prawa podatkowego, i orzeka, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. jest zgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4. Ocena zgodności § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. z art. 2 Konstytucji.

4.1. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego odesłanie zawarte w § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., budzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności z zasadami poprawnej legislacji, a tym samym z art. 2 Konstytucji. Wskazany przepis przewidywał, że w razie niezłożenia oświadczeń przez nabywców oleju opałowego dotyczących jego przeznaczenia na cele opałowe, stosuje się odpowiednio § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r. Zgodnie z treścią cytowanego już wcześniej § 5 pkt 1 rozporządzenia z 2002 r., w przypadku oleju opałowego oznaczonego w sposób nieprawidłowy lub niezabarwionego na czerwono, zastosowanie znajdowały trzy określone kwotowo stawki podatku akcyzowego przewidziane w poz. 11 pkt 5 załącznika nr 1 do tego rozporządzenia. Załącznik nr 1 poz. 11 pkt 5 określał wysokość stawek akcyzy dla olejów napędowych oraz olejów średnich pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych. Podstawowa stawka przewidziana w tym załączniku dla wskazanych produktów wynosiła 1.129 zł/1000 l oleju. W przypadku oleju napędowego o zawartości siarki powyżej 0,005% do 0,035%, obowiązywała stawka 1.051 zł/1000 l natomiast dla oleju o zawartości siarki do 0,005% włącznie, przewidziano stawkę w wysokości 1.003 zł/1000 l oleju. Argument przedstawiony przez sąd występujący z pytaniem prawnym sprowadza się do tego, że odesłanie do przepisu przewidującego trzy stawki podatku stanowi naruszenie zasad poprawnej legislacji ze względu na brak jednoznacznego określenia stawki. Sąd występujący z pytaniem prawnym wskazał, że uregulowanie w akcie wykonawczym do ustawy materii ustawowej powinno nastąpić w sposób precyzyjny i jasny, jednoznacznie przypisując określonemu wyrobowi akcyzowemu stawkę podatku akcyzowego. Zdaniem sądu zarówno przedmiot opodatkowania jak i stawka podatku powinny być określone w sposób niebudzący jakichkolwiek wątpliwości.

4.2. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie można uznać, aby samo określenie trzech stawek podatkowych dla tego samego wyrobu akcyzowego stanowiło przyczynę uznania naruszenia art. 2 Konstytucji. Kwestionowany przepis odsyłał do stosowania poszczególnych stawek określonych w sposób wyraźny i jednoznaczny. Wysokość stawki podatku była bowiem ściśle uzależniona od poziomu siarki w oleju napędowym. Zaskarżony przepis nakazywał odpowiednie stosowanie przepisów, do których odsyłał. Oznaczało to, że do oleju opałowego, w razie niezłożenia oświadczeń o jego przeznaczeniu na cele opałowe, powinna znaleźć zastosowanie jedna z powyżej określonych stawek, w zależności od zawartości siarki. Organy prowadzące postępowanie podatkowe mają możliwość każdorazowego określenia zawartości siarki w oleju opałowym, w ramach postępowania dowodowego. W praktyce - jak wskazuje Minister Finansów w pisemnym stanowisku - zawartość siarki w oleju opałowym jest dużo wyższa niż w oleju napędowym i zgodnie z normą jakościową PN-C-96024 obowiązującą w grudniu 2001 r. wahała się od 0,2% do 0,3%, co oznacza, że zastosowanie miał przepis wyznaczający najwyższą stawkę akcyzy. Tak więc nie występuje tutaj nieokreśloność zaskarżonego przepisu.

4.3. Powyższe uwagi Trybunału Konstytucyjnego odnoszą się również do zarzutów dotyczących § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r., które zawierały analogiczne treści co § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r.

Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny orzekł, że § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r., § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2003 r. oraz § 4 ust. 5 rozporządzenia z 2004 r. są zgodne z art. 2 Konstytucji.

Ze wskazanych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2010-06-21 • MF • Dz.Urz.MF.2010.7.34 • VAT: art. 28**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT2/8133/37/261/ZSW/2010/636 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 21 czerwca 2010 r.**

**w sprawie podatku od towarów i usług z tytułu świadczonych na terytorium kraju usług międzynarodowego przewozu drogowego, polegających na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju, przez podmioty mające siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju**

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-311/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, w którym Trybunał orzekł, że poprzez nałożenie podatku VAT w sposób określony w rozdziale 13 § 35 ust. 1, 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970), obecnie w rozdziale 10 § 34 ust. 1, 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799 z późn. zm.). Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 73, 168 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, działając na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) - uprzejmie wyjaśniam:

Do czasu zmiany przedmiotowych regulacji, biorąc pod uwagę postanowienia ww. wyroku oraz w celu zapewnienia jego wykonania, wobec podmiotów mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, świadczących na terytorium kraju usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegające na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju - stosuje się ogólne zasady opodatkowania, z wyjątkiem podmiotów, do których znajdzie zastosowanie § 34 ust. 2 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r.

Oznacza to, iż podmioty te, co do zasady, zobowiązane są do zarejestrowania się w Polsce jako podatnicy podatku od towarów i usług w Drugim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście, składania deklaracji podatkowych oraz rozliczania tego podatku zgodnie z ogólnymi regułami.

Jednocześnie należy podkreślić, iż Trybunał nie zakwestionował regulacji, o której mowa w § 35 ust. 2 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. (obecnie § 34 ust. 2 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r.) tj. braku obowiązku obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług na zasadzie wzajemności przez podatników spoza Wspólnoty (państwa trzecie). Zatem w odniesieniu do podmiotów wykonujących usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegające na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państw trzecich, które nie pobierają podatków lub opłat o podobnym charakterze od przewozów osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium kraju, mogą być stosowane dotychczasowe regulacje ww. rozporządzenia.

Ponieważ z posiadanych informacji wynika, że od polskich podmiotów, świadczących okazjonalne usługi przewozu osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium Polski, państwa trzecie nie pobierają podatku lub opłat o podobnym charakterze z tytułu świadczenia tych usług, zatem § 34 ust. 2 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. ma zastosowanie do wszystkich podmiotów wykonujących na terytorium Polski okazjonalny przewóz osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państw trzecich, tzn. w odniesieniu do tych przewozów ww. podmioty nie obliczają i nie wpłacają podatku od towarów i usług.

**2010-02-22 • MF • Dz.Urz.MF.2010.3.14 • PCC: art. 6**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PL/LM/830/14/BNJ/10/27 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 22 lutego 2010 r.**

**w sprawie zapewnienia jednolitego stosowania przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450, z późn. zm.)**

Na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam.

Podatek od czynności cywilnoprawnych pobierany od umów spółek kapitałowych na podstawie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest odpowiednikiem podatku kapitałowego uregulowanego dyrektywą Rady Nr 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, str. 11). Powołana dyrektywa zastąpiła dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. U. UE L 249 z 3.10.1969, str. 25, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11, z późn. zm.).

Nadrzędną zasadą wynikającą z powołanych dyrektyw jest jednokrotne opodatkowanie kapitału w spółkach kapitałowych.

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-441/08 Elektrownia Pątnów zasadę taką należy przestrzegać bezwzględnie, w tym w odniesieniu do powstałych po dniu 1 maja 2004 r. skutków zdarzeń mających miejsce przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej.

Mając na uwadze postanowienia ww. wyroku oraz konieczność uniknięcia kosztów postępowania przed sądami administracyjnymi, odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub odpowiednio zwolnieniu od tego podatku podlegają także kwoty pożyczek udzielonych spółce kapitałowej przez wspólnika, opodatkowane przed dniem 1 maja 2004 r., jeżeli konwertowane są na kapitał zakładowy spółki po tym dniu. Jeżeli obowiązek podatkowy z tytułu zmiany umowy spółki kapitałowej związanej z podwyższeniem kapitału zakładowego powstał w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. od podstawy opodatkowania odlicza się kwotę opodatkowanej pożyczki, a jeżeli obowiązek ten powstał od dnia 1 stycznia 2009 r. zwalnia się od podatku zmianę umowy spółki kapitałowej związaną z podwyższeniem kapitału zakładowego pokrytego z niezwróconej pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika albo akcjonariusza, która była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska.



**2009-11-12 • TSUE • C-441/08 • PCC: art. 1 • Elektrownia Pątnów II**



**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 12 listopada 2009 r.**

**C-441/08**

W sprawie C-441/08 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 8 lipca 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 października 2008 r., w postępowaniu:

Elektrownia Pątnów II sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, K. Schiemann i P. Küris, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. Šereš, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 września 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Elektrowni Pątnów II sp. z o.o. przez N. Półtorak, radcę prawnego,

- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz A. Rutkowską i A. Kraińską, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso oraz K. Herrmann, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma za przedmiot interpretację art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), w brzmieniu zmienionym Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2003, L 236, s. 33) (zwanej dalej 'dyrektywą 69/335').

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Elektrownią Pątnów II sp. z o.o. (zwaną dalej 'Elektrownią Pątnów') a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu co do stosowania polskiej ustawy dotyczącej opodatkowania czynności dokonywanych w zakresie gromadzenia kapitału.

**Ramy prawne**

Prawo wspólnotowe

3

Artykuł 1 dyrektywy 69/335 pozwala państwom członkowskim na pobieranie podatku od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych, ujednoliconego zgodnie z art. 2-9 tej dyrektywy, zwanego 'podatkiem kapitałowym'.

4

Artykuł 3 dyrektywy 69/335 definiuje pojęcie 'spółka kapitałowa'. W odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej obejmuje ono między innymi spółki utworzone zgodnie z prawem polskim i określone jako 'spółka akcyjna' oraz 'spółka z ograniczoną odpowiedzialnością'.

5

Artykuł 4 ust. 1 lit. c) wymienia wśród czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem kapitałowym 'podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju'.

6

Artykuł 4 ust. 2 lit. c) stanowi:

'2. Następujące operacje mogą, w zakresie w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

[...]

c) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki.'

7

Artykuł 5 dyrektywy 69/335 określa podstawę opodatkowania podatkiem kapitałowym. Zgodnie z jego ust. 1:

'Podatek nalicza się:

a) przy utworzeniu spółki kapitałowej, podwyższeniu kapitału lub zwiększeniu majątku spółki, jak określono w art. 4 ust. 1 lit. a), c) i d): od rzeczywistej wartości aktywów jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków, po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania i poniesione wydatki przez spółkę w następstwie każdego wkładu [...];

[...]

e) w wypadku pożyczek, o których mowa w art. 4 ust. 2 lit. c) i d): od wartości nominalnej zaciągniętej pożyczki.'

8

Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie tej dyrektywy stanowi:

'3. Suma, od której naliczany jest podatek w przypadku podwyższenia kapitału, nie obejmuje:

[...]

- sumy zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym.'

9

Artykuł 10 przywołanej dyrektywy wyjaśnia:

'Oprócz podatku kapitałowego państwa członkowskie nie naliczają żadnych podatków w odniesieniu do spółek, przedsiębiorstw, stowarzyszeń lub osób prawnych prowadzących działalność skierowaną na zysk w odniesieniu do:

a) operacji, o których mowa w art. 4;

b) wkładów, pożyczek lub świadczenia usług w ramach operacji, o których mowa w art. 4;

[...].'

Ustawodawstwo krajowe

Ustawodawstwo obowiązujące przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej

10

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (zwanej dalej 'ustawą pcc'):

'1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

[...]

k) umowy spółki (akty założycielskie),

2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych,

[...]

3. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

[...]

4) dopłaty, pożyczki udzielane spółce przez wspólników (akcjonariuszy) oraz oddanie przez wspólnika (akcjonariusza) spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania.'

11

Artykuł 4 pkt 1 ustawy pcc stanowi:

'4. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na:

1) stronach czynności cywilnoprawnych,

[...].'

12

Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej ustawy:

'Obowiązek zapłaty podatku, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży solidarnie na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilnoprawnej [...].'

13

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. d) tej ustawy podstawę opodatkowania stanowi:

'przy pożyczce wspólnika (akcjonariusza) na rzecz spółki - kwota lub wartość pożyczki.'

14

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych:

'[d]o czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe.'

Ustawodawstwo obowiązujące od dnia akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2006 r.

15

Zgodnie z art. 1 ustawy pcc, w brzmieniu zmienionym ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. (zwanej dalej 'zmienioną ustawą pcc'):

'1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

[...]

k) umowy spółki (akty założycielskie)

2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych [...].

3. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

[...]

2) przy spółce kapitałowej - wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego, oraz dopłaty;

[...].'

16

Artykuł 1a zmienionej ustawy pcc stanowi:

'Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[...]

2) spółka kapitałowa - spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjną;

[...].'

17

Zgodnie z art. 3 tej ustawy:

'1. Obowiązek podatkowy powstaje:

[...]

2) z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną;

[...].'

18

Zgodnie z art. 4 tej ustawy:

'Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na:

[...]

2) spółce mającej osobowość prawną - w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego.'

19

Na mocy art. 6 tej ustawy:

'1. Podstawę opodatkowania stanowi:

[...]

8) przy umowie spółki:

[...]

b) przy zmianie umowy - wartość wkładów powiększających majątek spółki albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy,

[...].'

20

Artykuł 7 zmienionej ustawy pcc stanowi:

'1. Stawki podatku wynoszą:

[...]

9) od umowy spółki 0,5%;

[...].'

21

Na mocy art. 9 tej ustawy:

'Zwalnia się od podatku następujące czynności cywilnoprawne:

[...]

10) pożyczki udzielane:

[...]

h) przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej;

[...].'

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

22

Elektrownia Pątnów jest spółką zależną Zespołu Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin S.A. (zwanej dalej 'spółką dominującą'). Ta ostatnia pomiędzy 2002 r. a 2004 r. udzieliła Elektrowni Pątnów kilku pożyczek. Zgodnie z obowiązującą wówczas polską ustawą Elektrownia Pątnów zapłaciła podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu zaciągniętych pożyczek.

23

W dniu 25 lipca 2005 r. spółka dominująca zawarła z Elektrownią Pątnów porozumienie przewidujące zamianę wierzytelności przysługujących jej z tytułu pożyczek na udziały w Elektrowni Pątnów.

24

W wyniku powyższego potrącenia doszło do umorzenia długu Elektrowni Pątnów wobec spółki dominującej, a także do podwyższenia kapitału tej spółki zależnej.

25

Ponadto spółka dominująca objęła podwyższoną wartość nominalną każdego z dotychczasowych udziałów w łącznej kwocie stanowiącej równowartość jej wierzytelności wobec Elektrowni Pątnów.

26

Podwyższenie kapitału zakładowego Elektrowni Pątnów, uchwalone w dniu 27 lipca 2005 r. przez nadzwyczajne zgromadzenie wspólników tej spółki, stanowiło zgodnie z prawem polskim zmianę umowy spółki. Czynność ta była opodatkowana, zgodnie z prawem polskim, podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

27

Elektrownia Pątnów wszczęła następnie postępowanie przed organami podatkowymi, twierdząc, że została podwójnie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych z tytułu konwersji pożyczki na kapitał zakładowy, z naruszeniem art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335, obowiązującej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od dnia 1 maja 2004 r. w następstwie przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej.

28

Wobec oddalenia przez organy podatkowe wniosku o stwierdzenie nadpłaty Elektrownia Pątnów wniosła skargę do sądu administracyjnego. Jako że sąd ten skargę oddalił, Elektrownia Pątnów wszczęła postępowanie kasacyjne. Na tym właśnie etapie Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

'Czy w świetle prawa wspólnotowego (w szczególności przepisów dyrektywy 69/335[...]) nakładając podatek kapitałowy na operację podwyższenia kapitału, organy podatkowe zobowiązane są uwzględnić operacje dotyczące tego samego składnika kapitału, które podlegały opodatkowaniu podatkiem kapitałowym przed dniem akcesji Polski do Unii Europejskiej?

W szczególności czy mechanizm przewidziany w art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335[...] ma zastosowanie do sytuacji, gdy konwersja pożyczek udzielonych spółce kapitałowej, o których mowa w art. 4 ust. 2 lit. c) dyrektywy, ma miejsce po akcesji, a pożyczki te były już uprzednio, na podstawie ustawodawstwa krajowego obowiązującego do dnia akcesji, opodatkowane na zasadach określonych w polskiej ustawie [pcc]?'

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

Sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wynikający z art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 zakaz uwzględniania, przy obliczaniu sumy, od której naliczany jest podatek w wypadku podwyższenia kapitału, kwoty zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym, znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy zamiana pożyczek udzielonych spółce kapitałowej na udziały miała miejsce po przystąpieniu państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, natomiast pożyczki te zostały udzielone wcześniej i były już wówczas przedmiotem opodatkowania zgodnie z obowiązującym wtedy prawem krajowym.

30

W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie, przy interpretacji i stosowaniu dyrektywy 69/335, należy wziąć pod uwagę szczególną sytuację państwa, takiego jak Rzeczpospolita Polska, które przystąpiło do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. (zob. podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus - Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 25).

31

Ze stwierdzenia tego wynika, że przed wskazanym dniem dyrektywa 69/335 nie znajdowała w tym państwie zastosowania. Wszelkie środki dotyczące opodatkowania lub zwolnienia czynności objętych zakresem pojęcia gromadzenia kapitału były do tego dnia przyjmowane w polskim porządku prawnym wyłącznie na podstawie prawa krajowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Optimus - Telecomunicações, pkt 26).

32 Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że nowa norma ma natychmiastowe zastosowanie do przyszłych skutków sytuacji powstałej w czasie obowiązywania poprzedniej normy (zob. między innymi wyrok z dnia 10 lipca 1986 r. w sprawie 270/84 Licata przeciwko CES, Rec. s. 2305, pkt 31). Zgodnie z tą zasadą Trybunał orzekł, że jeżeli w akcie dotyczącym warunków przystąpienia państwa członkowskiego brak jest szczególnego przepisu dotyczącego stosowania danego postanowienia traktatu WE, należy uznać, że postanowienie to ma natychmiastowe zastosowanie i wiąże państwo członkowskie od dnia akcesji, a zatem stosuje się do przyszłych skutków sytuacji powstałych przed przystąpieniem tego nowego państwa członkowskiego do Wspólnot (zob. podobnie wyroki: z dnia 2 października 1997 r. w sprawie C-122/96 Saldanha i MTS, Rec. s. I-5325, pkt 14; z dnia 29 stycznia 2002 r. w sprawie C-162/00 Pokrzęptowicz-Meyer, Rec. s. I-1049, pkt 50).

33

Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że w celu zapewnienia poszanowania zasady pewności prawa i zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań materialnoprawne przepisy wspólnotowe należy interpretować jako dotyczące sytuacji zaistniałych przed ich wejściem w życie jedynie w wypadku, gdy z ich treści, celu i struktury jasno wynika, że należy im przypisać taki skutek (zob. w szczególności wyroki: z dnia 10 lutego 1982 r. w sprawie 21/81 Bout, Rec. s. 381, pkt 13; z dnia 15 lipca 1993 r. w sprawie C-34/92 GruSa Fleisch, Rec. s. I-4147, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Pokrzęptowicz-Meyer, pkt 49).

34

Skoro w akcie dotyczącym warunków przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej brak jest szczególnego przepisu dotyczącego warunków stosowania w czasie dyrektywy 69/335, to w konsekwencji w celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie należy ustalić, czy sytuacja taka jak badana w sprawie przed sądem krajowym zaistniała przed wejściem w życie dyrektywy 69/335 w Polsce i w związku z tym dyrektywa ta może być do niej stosowana z mocą wsteczną tylko pod warunkiem, że skutek taki wynika z niej w sposób wyraźny, czy też chodzi tu o sytuację powstałą przed wejściem w życie tej dyrektywy w Polsce, której przyszłe skutki podlegają jednak regulacji tej dyrektywy od dnia jej wejścia w życie, zgodnie z zasadą, że nowe reguły znajdują natychmiastowe zastosowanie do bieżących sytuacji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pokrzęptowicz-Meyer, pkt 51).

35

W tym zakresie należy stwierdzić, że opodatkowanie pożyczek będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, które zostały zaciągnięte przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, miało miejsce na podstawie ustawodawstwa obowiązującego w dniu wystąpienia zdarzenia podatkowego, którym było sporządzenie aktów prawnych stwierdzających udzielenie pożyczek. W tym dniu w prawie polskim nie było przepisów sprzeczających się opodatkowaniu wskazanych czynności najpierw jako pożyczek, a następnie po raz drugi w chwili ich ewentualnej konwersji na podwyższenie kapitału.

36

Wprowadzenie do prawa polskiego regulacji zakazującej ponownego opodatkowania tych samych kwot z tytułu włączenia ich do kapitału zakładowego nie może być traktowane jako zakwestionowanie dokonanego już opodatkowania, czyli tym samym jako środek retroaktywny.

37

Jedynym celem oraz jednym zakresem powyższej regulacji jest uniemożliwienie podwójnego opodatkowania tej samej podstawy opodatkowania. Regulacja ta znajduje zastosowanie od chwili jej wejścia w życie zarówno do pożyczek już zaciągniętych przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, a więc przed wejściem w życie powyższej regulacji w polskim porządku prawnym, zamienionych następnie na udziały po akcesji, jak i do pożyczek zaciągniętych po przystąpieniu.

38

Z powyższego wynika, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 stanowi jedynie nową regulację, która ma natychmiastowe zastosowanie do objętych jej zakresem czynności dokonanych po wejściu w życie tej dyrektywy w Polsce.

39

Wynika z tego, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, dokonanej już po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

40

Wbrew twierdzeniom Rzeczypospolitej Polskiej taka interpretacja dyrektywy 69/335 w żaden sposób nie jest równoznaczna ze stosowaniem jej z mocą wsteczną do okoliczności faktycznych poprzedzających akcesję tego państwa członkowskiego, lecz oznacza tylko stosowanie, od chwili wejścia w życie tej dyrektywy, zawartego w niej zakazu podwójnego opodatkowania. Musi to prowadzić do uwzględnienia również opodatkowania mającego miejsce przed jej wejściem w życie.

41

Nie ma także konieczności, aby Trybunał badał - jak to zdawała się twierdzić Rzeczpospolita Polska na rozprawie - czy elementy podstawy opodatkowania dokonanego przed akcesją na mocy obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego odpowiadają całkowicie lub częściowo elementom podstawy opodatkowania dokonanego po akcesji. Wyłącznie na sądzie krajowym rozstrzygającym spór spoczywa zadanie dokonania takiej oceny.

42

W tych okolicznościach na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

W przedmiocie kosztów

43

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w brzmieniu zmienionym Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej, wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględniać wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.**

**2009-11-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.14.82 • ORD: art. 70**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/228/JWA/09/1260 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 5 listopada 2009 r.**

**w sprawie jednolitego stosowania przepisu art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)**

Na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisu art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) zmienionego art. 1 pkt 34 lit. b ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz art. 21 tej ustawy, uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

Art. 70 § 4 zdanie drugie ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r. stanowił, że po przerwaniu biegu terminu przedawnienia, biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne. Zmiana z dniem 1 września 2005 r. art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw polegała na zastąpieniu zwrotu "zakończono postępowanie egzekucyjne" formułą "zastosowano środek egzekucyjny". W wyniku wprowadzonej zmiany przedawnienie rozpoczyna swój pięcioletni bieg počawszy od dnia następnego po zastosowaniu środka egzekucyjnego, a nie po zakończeniu postępowania egzekucyjnego. Stosownie do art. 21 ustawy nowelizującej, do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem jej wejścia w życie stosuje się przepis art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym tą ustawą.

W piśmie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2005 r. Nr SP1/648/8012-116/2184/05/ES dokonano analizy trzech stanów faktycznych z punktu widzenia przepisów intertemporalnych w odniesieniu do zobowiązań podatkowych istniejących na dzień 1 września 2005 r. Jedną z analizowanych w przedmiotowym piśmie sytuacji (pkt II. 2) dotyczyła zobowiązania podatkowego powstałego przed dniem 1 września 2005 r., w przypadku którego przed dniem 1 września 2005 r. wszczęto postępowanie egzekucyjne i dokonano przerwania biegu terminu przedawnienia w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego (art. 70 § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.) lub w wyniku dokonania czynności egzekucyjnej (art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r.). Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w pkt II. 2) pisma z dnia 13 grudnia 2005 r., "w tym przypadku na podstawie nowego art. 70 § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa, w związku z art. 21 ustawy nowelizującej, termin przedawnienia tego zobowiązania biegnie na nowo od dnia 1 września 2005 r. Bieg terminu przedawnienia może być przerywany w wyniku zastosowania po dniu 1 września 2005 r. środka egzekucyjnego". Takie stanowisko znalazło potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29 października 2007 r. sygn. akt I SA/Łd 691/07 oraz wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 26 listopada 2007 r. sygn. akt I SA/Op 273/07 i z dnia 5 listopada 2007 r. sygn. akt I SA/Op 281/07.

Jednakże w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowała się odmienna wykładnia przepisu art. 70 § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa w związku z art. 21 ustawy nowelizującej (m. in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 117/06, z dnia 12 kwietnia 2007 r. sygn. akt II FSK 518/06, z dnia 16 maja 2007 r. sygn. akt II FSK 668/06, z dnia 24 kwietnia 2008 r. sygn. akt II FSK 374/07, z dnia 17 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 413/08 i z dnia 25 września 2009 r. sygn. akt II FSK 631/08).

W ostatnim z powołanych wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodnie z art. 21 ustawy zmieniającej - bezpośrednio stosowanie znowelizowanego art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej do nieprzedawnionych w dniu 1 września 2005 r., to jest w dacie wejścia w życie nowelizacji, zobowiązań podatkowych oznacza, że po przerwaniu, przed tą datą, biegu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, termin przedawnienia biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano ten środek. Jednocześnie Sąd wskazał, że nie uwzględnia się przerwy spowodowanej postępowaniem egzekucyjnym, o której była mowa w tym przepisie w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r.

Mając na względzie, iż w orzecznictwie sądowym zaprezentowana wyżej wykładnia stała się dominująca, powinna być ona respektowana przy obliczaniu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem 1 września 2005 r., w przypadku których przed tym dniem nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia. Ponowne rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań należy liczyć stosownie do art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym nowelizacją, czyli z uwzględnieniem daty zastosowania środka egzekucyjnego. Oznacza to, że termin przedawnienia ww. zobowiązań biegnie na nowo od dnia następującego po dniu zastosowania środka egzekucyjnego. Tym samym wyjaśnienia zawarte w pkt II. 2) pisma Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2005 r. Nr SP1/648/8012-116/2184/05/ES utraciły swoją aktualność.

**2009-07-16 • TK • K 36/08 • VAT: art. 111**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 16 lipca 2009 r.**

**K 36/08**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz - przewodniczący

Zbigniew Cieślak

Mirosław Granat

Marian Grzybowski

Marek Mazurkiewicz - sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo.

Po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 16 lipca 2009 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) z art. 92 ust. 1 Konstytucji,

orzeka:

I

**Art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

II

Przepis wymieniony w części I wyroku traci moc obowiązującą z upływem 9 (dziewięciu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

**UZASADNIENIE**

I

1. Pismem z 29 grudnia 2008 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO, Rzecznik) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł, że upoważnienie ustawowe zawarte w kwestionowanych przepisach nie spełnia konstytucyjnego warunku szczegółowości pod względem treściowym wynikającego z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Upoważnienie ustawowe powinno mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określać wytyczne dotyczące treści aktu). W ocenie Rzecznika minimum treściowe wytycznych w kwestionowanych przepisach powinno mieć bowiem szerszy zakres i charakteryzować się wyjątkową precyzją. Jest to konieczne z uwagi na to, że zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących wkracza w sferę obowiązków konstytucyjnych, w szczególności zaś powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wynikającego z art. 84 Konstytucji.

Analizując treść art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy Rzecznik podniósł, że ustawodawca nie określił, jaki rodzaj działalności ani też jaka wysokość obrotu uzasadnia zwolnienie podatnika od obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. W szczególności nie wskazano, jakie konkretne cechy powinna mieć działalność podlegająca zwolnieniu, które pozwalałyby na jej odróżnienie od działalności niepodlegającej zwolnieniu, tak aby krąg podmiotów podlegających zwolnieniu charakteryzował się określoną cechą relevantną. Prowadzi to, zdaniem RPO, do sytuacji, w której każdy rodzaj działalności obejmującej sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych uprawnia właściwego ministra do zastosowania zwolnień od obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy. Rzecznik stwierdził też, że ustawodawca nie sprecyzował kryterium "wysokości obrotu", nie dając tym samym organowi wydającemu rozporządzenie merytorycznych wskazówek, do jakiej granicy sięgają w tym zakresie jego kompetencje normodawcze.

W ocenie Rzecznika, precyzji treściowej w tym zakresie nie zapewnia również art. 111 ust. 8 ustawy nakładający obowiązek uwzględnienia, przy wydawaniu rozporządzenia, specyfiki wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowań obrotu niektórymi towarami. Określenia te mają bowiem charakter na tyle ogólny, że nie nakładają na organ wykonujący upoważnienie ustawowe precyzyjnych ograniczeń w zakresie decydowania o zwolnieniu z ustawowego obowiązku ewidencjonowania sprzedaży. Ze względu na specyfikę poszczególnych czynności dochodzi do ich wyodrębnienia i rodzajowego skatalogowania, a zatem w tym sensie każda czynność dająca się wyodrębnić jest nacechowana określoną specyfiką.



Rzecznik podkreślił również, że w treści art. 111 ust. 8 ustawy nie sprecyzowano, o jakie uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami chodzi w tym przepisie. W konsekwencji wynikające z ustawowego upoważnienia uprawnienie do wydania rozporządzenia zwalniającego od obowiązku z art. 111 ust. 1 ustawy ma cechy arbitralności i oparte jest na dowolnie ustalonych kryteriach.

Nadto, w razie uwzględnienia wniosku, Rzecznik wniósł o odroczenie utraty mocy obowiązującej zakwestionowanych przepisów o 8 miesięcy w celu dostosowania ich do standardów konstytucyjnych, a także w celu wydania nowego rozporządzenia wykonującego w tym zakresie ustawę.

2. Marszałek Sejmu w stanowisku z 6 marca 2009 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu stwierdził, że z uwagi na treść art. 217 Konstytucji, minister właściwy do spraw finansów publicznych może uregulować w rozporządzeniu zwolnienie niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Wyłączność ustawy w tym zakresie odnosi się w sposób bezwzględny tylko do określenia "zasad" i "kategorii"; materie bardziej szczegółowe mogą być zatem uregulowane rozporządzeniem. Skoro w rozporządzeniu mogą być uregulowane kwestie zwolnień podmiotowych w zakresie obowiązku uiszczania należności publicznoprawnej, przy zachowaniu wymogów z art. 217 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji, to tym bardziej mogą być uregulowane w rozporządzeniu zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących (argumentum a maiori ad minus).

Jednak, jak podkreślił Marszałek, upoważnienie ustawowe, zawarte w art. 111 ust. 7 ustawy nie spełnia wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Wskazane w tym przepisie kryteria, które minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić przy zwolnieniu niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących mają charakter blankietowy i nie spełniają wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Nie mają postaci zobiektywizowanej, a minister ma pełną dowolność przy zwolnieniu z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Dlatego Marszałek Sejmu uznał za uzasadnione twierdzenie, że art. 111 ust. 7 ustawy nie zawiera wytycznych dotyczących treści rozporządzenia w rozumieniu konstytucyjnym. Podkreślił, że pozostałe przepisy ustawy także nie zawierają dyspozycji, które pozwoliłyby na zrekonstruowanie treści wytycznych upoważnienia ustawowego.

W związku z tym Marszałek stwierdził, że upoważnienie ustawowe zawarte w kwestionowanym przepisie nie spełnia wymogu określoności wytycznych dotyczących treści rozporządzenia, mimo że powinno ono odznaczać się wysokim stopniem szczegółowości, gdyż wkracza w sferę praw i wolności jednostki, a w związku z tym jest niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny pismem z 18 maja 2009 r. przedstawił stanowisko, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Podzielił również wniosek Rzecznika, aby w wypadku uznania wniosku za zasadny, odroczyć utratę mocy obowiązującej kwestionowanego przepisu na co najmniej 8 miesięcy.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, za uzasadnione należy uznać zarzuty dotyczące niespełnienia przez wytyczne konstytucyjnego wymogu szczegółowości pod względem treściowym gdyż wytyczne jakie uprawniony organ powinien uwzględnić przy tworzeniu rozporządzenia zostały źle sformułowane. Prokurator Generalny podkreślił, że użyte w kwestionowanych przepisach sformułowania są nieostre, nieprecyzyjne i w konsekwencji niedookreślone w takim stopniu, że nie można ustalić, jakie kryteria powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu podmiotów i czynności podlegających zwolnieniu z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy.

Trudno uznać, zdaniem Prokuratora, za takie kryterium "specyfikę" tych czynności. Każda bowiem czynność w obrocie gospodarczym ma jakąś cechę dla siebie charakterystyczną i fakt ten trudno w związku z tym uznać za jakiekolwiek kryterium wyróżniające. Takie określenie nie może być zatem uznane za wystarczająco doprecyzowaną wskazówkę dotyczącą treści aktu wykonawczego. Nie ma też cech wskazówki wyznaczającej treść rozporządzenia pojęcie "uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami". Z przepisu tego nie wynika, jakiego rodzaju warunki mają być brane pod uwagę przez uprawniony organ przy wydawaniu rozporządzenia.

Wytyczne, co podkreślił Prokurator Generalny, powinny być sformułowane w taki sposób, aby można było z wystarczającą precyzją ustalić, jakie okoliczności, cechy, elementy czynności uprawniony organ ma uwzględnić przy konstruowaniu aktu wykonawczego, tak aby spełniało to intencje ustawodawcy. Nie jest możliwe również precyzyjnie zrekonstruowanie wytycznych na podstawie innych przepisów ustawy, gdyż zarówno obowiązek ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, jak i zwolnienie z tego obowiązku mają swoje źródło w ustawie. Kwestia zwolnienia z obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, uregulowana jest jednak tylko w art. 111 ust. 7 pkt 3 oraz w ust. 8 ustawy.

Podsumowując Prokurator Generalny podkreślił, że znaczna ogólność i niedookreśloność wytycznych czyni upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach na tyle ogólnym, iż nie spełnia ono konstytucyjnych wymogów dotyczących stopnia szczegółowości wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji aktem wykonawczym.

4. Pismem z 3 czerwca 2009 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Ministra Finansów "o przedstawienie informacji, jakimi kryteriami kierował się Minister Finansów określając grupy podatników podatku od towarów i usług zwolnione od obowiązku wskazanego w art. 111 ust. 1 ustawy w dotychczas ogłoszonych w tym przedmiocie rozporządzeniach".

4.1. Minister Finansów w odpowiedzi z 3 lipca 2009 r. stwierdził, że wykonując upoważnienie ustawowe kierował się wskazówkami zawartymi w kwestionowanych przepisach, a także specyfiką obrotów dokonywanych u niektórych grup podatników, efektywnością dodatkowych czynników ekonomiczno-organizacyjnych wpływających na zwolnienie z obowiązku oraz np. potencjalną efektywnością wprowadzenia obowiązku w danym momencie wobec konkretnej grupy podatników i możliwością skutecznego egzekwowania obowiązku.

Podsumowując Minister Finansów wniósł o uznanie konstytucyjności kwestionowanych przepisów ustawy.

Na rozprawę 16 lipca 2009 r. stawili się przedstawiciele Rzecznika Praw Obywatelskich, Sejmu i Prokuratora Generalnego. Podtrzymali stanowiska pisemne złożone w trakcie postępowania oraz odnieśli się do wyjaśnień Ministra Finansów przedstawionych w piśmie z 3 lipca br.

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. W petitum wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, jako przedmiot badania konstytucyjności, art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa). Ich treść jest następująca:

"7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

(...)

3) może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 7, uwzględnia specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami".

1.1. Kwestionowany przepis jest wyjątkiem od ogólnej zasady zawartej w art. 111 ust. 1 ustawy, że: "Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących".

Wnioskodawca, akceptując dopuszczalność i zgodność z przepisami Konstytucji ogólnej zasady, uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia niektórych podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas fiskalnych, kwestionuje konstytucyjność rozwiązania ustawowego, które - bez określenia szczegółowych wytycznych treściowych - uprawnia ministra do zwolnienia w rozporządzeniu niektórych podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku. W konsekwencji takiej regulacji podmioty wykonujące działalność gospodarczą, objęte tym zwolnieniem, dysponują niczym nieusprawiedliwionym uprzywilejowaniem, szczególnie gdy prowadzą sprzedaż na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

1.2. Obowiązek stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przez art. 111 ust. 1 ustawy. Kasa rejestrująca jest szczególnym rodzajem ewidencji podatkowej. Ma ona charakter ewidencji sprzedaży, gdyż zarejestrowaniu podlegają w niej transakcje opodatkowane, wykonane przez podatnika. Kasa rejestrująca ma zapewnić prawidłowość zaewidencjonowania podstawowych danych dotyczących zawieranych transakcji, w tym wysokości uzyskanego przez podatnika obrotu i kwot podatku należnego. Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy istnieje obowiązek ewidencjonowania, przy zastosowaniu kasy rejestrującej, każdej sprzedaży, która została dokonana na rzecz podmiotów wymienionych w tym przepisie. Obowiązek prowadzenia kas rejestrujących powstaje z chwilą rozpoczęcia takiej sprzedaży. Zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy przez sprzedaż należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących wprowadzony został głównie w celu kontroli rzetelności deklarowanych przez tych podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie rejestrującej dotyczy bowiem tych transakcji, przy których faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców. Przy braku innych form dokumentowania transakcji istniałoby w tej sytuacji realne niebezpieczeństwo zaniżania przez sprzedających obrotów, a tym samym podstawy opodatkowania (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Kraków 2004, s. 1170). Wprowadzenie czytelnej ewidencji w odniesieniu do czynności objętych podatkiem VAT jest konsekwencją implementacji do polskiego systemu prawnego VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG, Dz. U. UE L 145 z 13 czerwca 1977), która przewidywała w art. 22 ust. 2 obowiązek prowadzenia ewidencji "w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy". Istnienie obowiązku ewidencjonowania obrotów na potrzeby podatku od towarów i usług wynika zatem z prawa wspólnotowego. Kwestia szczegółowości ewidencji i sposób jej dokonania, w tym techniczny sposób rejestracji, zostały natomiast pozostawione prawu wewnętrznemu. Nie ulega jednak wątpliwości, że w regulowanym zakresie obowiązkiem ewidencji musi być objęty co najmniej poziom obrotów. Obecnie ten obowiązek wynika z dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006).

Niezależnie od funkcji kontrolnej obowiązek rejestracyjny z użyciem kasy rejestrującej pełni także inne funkcje, w szczególności ma znaczenie z punktu widzenia ochrony interesów ekonomicznych odbiorcy finalnego, tj. konsumenta. Rejestracja transakcji, a w konsekwencji dokument otrzymany przez konsumenta, zawiera oprócz "wysokości podatku" także inne dane dotyczące samej transakcji, które umożliwiają konsumentowi identyfikację kontrahenta, dochodzenie swoich uprawnień z tytułu reklamacji, ochronę jego interesów, i to niezależnie od tego, czy zarejestrowana sprzedaż wiąże się z realną zapłatą kwoty podatku (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 września 2004 r., sygn. K 34/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 84). Rzetelna ewidencja umożliwia też weryfikację przesłanek korzystania z przewidzianych w ustawie zwolnień od obowiązku płacenia VAT, które wiążą się z wielkością obrotów.

O roli ewidencji przy pomocy kas rejestrujących świadczy ponadto, że uchylenie się w ogóle od obowiązku prowadzenia ewidencji w kasie rejestrującej rodzi odpowiedzialność z art. 60 § 1 i 4 kodeksu karnego skarbowego, a dokonywanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej zagrożone jest odpowiedzialnością przewidzianą w art. 62 § 4 i 5 kodeksu karnego skarbowego.

2. Wniosek Rzecznika dotyczy zarzutu niekonstytucyjności art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy, który kwestionuje konstytucyjność wymienionego upoważnienia ustawowego w zakresie wadliwie ukształtowanych w ustawie

wytycznych treściowych do wydania rozporządzenia.

2.1. Zgodnie z dyspozycją art. 92 ust. 1 Konstytucji upoważnienie zawarte w ustawie powinno określać: 1) organ właściwy do wydania rozporządzenia; 2) zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu; 3) wytyczne dotyczące treści rozporządzenia. Powyżej wskazane wymogi dotyczące szczegółowości upoważnienia są wyrazem woli ustawodawcy, który nie wyraża zgody na formułowanie "blankietowych" upoważnień ustawowych (zob. wyroki: z 13 listopada 2001 r., sygn. K 16/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 250; z 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120). Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że "upoważnienie powinno mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (określać organ właściwy do wydania rozporządzenia), przedmiotowym (określać zakres spraw przekazanych do uregulowania) oraz treściowym (określać wytyczne dotyczące treści aktu). Szczegółowe wytyczne mają zapewnić ścisły związek rozporządzenia wykonawczego z treścią ustawy" (wyrok z 28 listopada 2005 r., sygn. K 22/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 118). Upoważnienie ustawowe musi być wyraźne, a nie oparte na domniemaniu.

Upoważnienie do wydania rozporządzenia powinno określać szczegółowo zakres spraw przekazanych do uregulowania organowi upoważnionemu. Podstawową dyrektywą konstytucyjną dla regulowania rozporządzeniem materii ustawowych jest by opierało się ono na podstawie upoważnienia ustawy szczegółowo określającego zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu, identycznych co do rodzaju ze sprawami regulowanymi w ustawie. Należy zaznaczyć, że tylko upoważnienie odpowiadające wymogom konkretności wyklucza samodzielne regulowanie rozporządzeniem zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych dyspozycji. Wymóg konkretności upoważnienia służy temu, aby nie były wydawane blankietowe upoważnienia i ma ścisły związek z warunkiem umieszczania w upoważnieniu wytycznych. Upoważnienie ustawy do wydania rozporządzenia powinno być szczegółowe także w tym znaczeniu, że ma określać wytyczne dotyczące treści aktu, zaś wytyczne to wskazówki co do treści aktu normatywnego, wskazania co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz.

Wytyczne dotyczące treści aktu "mogą przybierać rozmaitą postać redakcyjną - (...) mogą one mieć zarówno charakter «negatywny» (tzn. ze wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć rozporządzeniodawcy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy) jak i charakter «pozytywny» (np. wskazując kryteria, którymi powinien się kierować twórca rozporządzenia normując przekazany mu zakres spraw, wskazując cele, jakie ma spełniać dane unormowanie, czy funkcje, które ma spełniać instytucja, której ukształtowanie ustawa powierzyła rozporządzeniu). W każdym razie, ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań). (...) «w ustawie należy zawrzeć jakąś merytoryczną treść dyrektywną, której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć», a upoważnienie «powinno być na tyle szczegółowe, aby czytelny był zamiar ustawodawcy»" (wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99; por. orzeczenie z 22 kwietnia 1987 r., sygn. K 1/87, OTK w 1987 r., poz. 3). "Sposób ujęcia wytycznych, zakres ich szczegółowości i - oczywiście - zawarte w nich treści są w zasadzie sprawą uznania ustawodawcy. Kontrola Trybunału Konstytucyjnego ograniczać się może jedynie do dwóch kwestii. Po pierwsze, do ustalenia, czy w ustawie zawarto w ogóle jakieś wytyczne - jak już była o tym mowa, całkowity brak wytycznych przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia, bo stanowi oczywistą obrazę art. 92 ust. 1 zd. 2 Konstytucji. Już w tym miejscu trzeba też podkreślić, że jeżeli ustawa upoważnia rozporządzenie do unormowania kilku materii o odrębnym przedmiotowo charakterze, to «wytyczne» muszą dotyczyć odrębnie każdej z tych materii. Po drugie, do ustalenia, czy sposób zredegowania wytycznych pozostaje w zgodzie z ogólnymi zasadami wyłączności ustawy i nakazami, by pewne kwestie były regulowane w całości w ustawie (dotyczy to zwłaszcza regulacji z zakresu prawa karnego, czy regulacji w sprawach, o których mowa w art. 217 Konstytucji). (...) «Wytyczne» nie muszą być zawarte w przepisie formującym upoważnienie do wydania rozporządzenia - możliwe jest też ich pomieszczenie w innych przepisach ustawy, o ile tylko pozwala to na precyzyjne zrekonstruowanie treści tych wytycznych. Jeżeli jednak rekonstrukcja taka okaże się niemożliwa, to przepis zawierający upoważnienie będzie musiał zostać uznany za wadliwy konstytucyjnie" (wyrok z 26 października 1999 r., sygn. K 12/99).

Podkreślić przy tym trzeba, że swoiste minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, a wyznaczane musi być *casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją jednostki.

2.2. Trybunał stwierdza, że nie jest możliwe w praktyce, aby w ustawach regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania - w zakresie niewyłączonym m.in. przez art. 217 Konstytucji - z upoważnień ustawowych. Akty wykonawcze do ustawy mogą zawierać takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Akty podustawowe mogą zatem zawierać wyłącznie regulacje uzupełniające - w sposób zgodny z ustawą - to, co uregulowane zostało w ustawie i tylko w zakresie nie przesądzającym o istotnych elementach konstrukcji podatku (por. wyroki TK z 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63 oraz z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13).

3. Trybunał wskazuje, że obowiązek stosowania kas fiskalnych ma związek z podatkiem od towarów i usług. Regulacje w tym zakresie dotyczą więc spraw z zakresu prawa daninowego, gdyż mają wpływ na sytuację prawną podatników. Zgodzić się należy w tym kontekście ze stanowiskiem Rzecznika, że zwolnienie z obowiązku ewidencji obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas fiskalnych wkracza w sferę obowiązków konstytucyjnych, w szczególności obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonego w art. 84 Konstytucji. Podkreślić należy w związku z tym, że w dziedzinie prawa daninowego nakładanie podatków, innych danin publicznych, ciężarów i świadczeń publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Generalnie przyjęto zatem zasadę wyłączności ustawy w tej sferze.

3.1. W art. 217 Konstytucji prawodawca wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy - w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w ustawie (Konstytucja Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r., red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 319). Art. 217 Konstytucji stwarza przy tym odpowiednie gwarancje praw podatnika wobec organów władzy publicznej.

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie zawarte w tym przepisie należy

traktować również jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Podkreślał również, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji konkretnej daniny (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 11 grudnia 2007 r., sygn. U 6/06, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 156, 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4 oraz 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00).

W sferze związanej z szeroko rozumianym prawem daninowym upoważnienie do wydania aktu wykonawczego nie może mieć charakteru ogólnego, tzn. nie może zezwalać na wprowadzenie w rozporządzeniu regulacji w istocie swej zmieniających zapisy ustawowe. Obowiązek ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących ma bezpośredni związek z realizacją obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. Obowiązek ten, a - co za tym idzie - także zwolnienie z tego obowiązku, mają przy tym niewątpliwy wpływ na pozycję prawną podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Z tych względów wytyczne zawarte w kwestionowanych przepisach powinna cechować daleko idąca szczegółowość, podobnie jak ma to miejsce w regulacjach dotyczących zwolnień od podatków.

3.2. W art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawa upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, niektórych podatników i niektórych czynności z obowiązku ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, ze względu na przesłanki w postaci rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości obrotu. W art. 111 ust. 8 ustawa nakazuje uprawnionemu organowi uwzględnienie przy wydawaniu rozporządzenia dwóch kryteriów: "specyfiki wykonywania niektórych czynności" oraz "uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami".

Minister Finansów pismem z 3 lipca 2009 r. wyjaśnił motywy, jakimi się kierował obejmując zwolnieniem od obowiązku korzystania z kas fiskalnych kolejne grupy podatników VAT. Z pisma tego wynika, że wydawane rozporządzenia opierały się na wykładni celowościowej, przy braku sformułowania w ustawie szczegółowo sprecyzowanych wymagań, jakim musi odpowiadać regulacja podstawowa w rozporządzeniach Ministra Finansów, do których odsyła art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy.

Wytyczne zawarte w upoważnieniu ustawowym zostały sformułowane w ten sposób, że określają warunki, jakie uprawniony organ powinien uwzględnić przy tworzeniu rozporządzenia. Nie zastosowano jednak formuły wskazania celów, które mają być osiągnięte przez regulację podstawową, czy też sprecyzowania wymagań, jakim mają odpowiadać rozwiązania przyjęte w tej regulacji.

Przy wydawaniu w oparciu o kwestionowane upoważnienie rozporządzenia wytyczne nakazują normodawcy uwzględnienie swego, szczególnego charakteru czynności, których dotyczyć ma zwolnienie z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy oraz określonych warunków cechujących obrót gospodarczy niektórymi towarami. Normodawca powinien też odnieść te kryteria do wysokości obrotu oraz typu, odmiany prowadzonej działalności.

Użyte w kwestionowanych przepisach sformułowania są nieostre, nieprecyzyjne i w konsekwencji niedookreślone w takim stopniu, że nie można ustalić, jakie kryteria powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu podmiotów i czynności podlegających zwolnieniu z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy.

Trudno uznać za takie kryterium "specyfikę" czynności. Każda w zasadzie czynność w obrocie gospodarczym ma jakąś cechę dla siebie charakterystyczną. Sam ten fakt trudno w związku z tym uznać za jakiegokolwiek kryterium pozwalające na ustalenie, jakie szczególne cechy mają być brane pod uwagę przy wydawaniu rozporządzenia zwalniającego z obowiązku ewidencji obrotów przy pomocy kas rejestrujących. Takie określenie nie może być zatem uznane za wystarczająco doprecyzowaną wskazówkę dotyczącą treści aktu wykonawczego.

Zauważyć przy tym należy, że w upoważnieniu zawartym w art. 106 ust. 9 pkt 4 ustawy w wytycznych do rozporządzenia wskazano "specyfikę niektórych rodzajów działalności" ale powiązano ją z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności. Takiego doprecyzowania zabrakło jednak w kontrolowanym przez Trybunał w niniejszej sprawie upoważnieniu ustawowym. Nie ma również cech wskazówki wyznaczającej treść rozporządzenia pojęcie "uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami". Chodzi o uzależnienie obrotu gospodarczego niektórymi towarami od warunków, ale z przepisu tego nie wynika, jakiego rodzaju warunki mają być brane pod uwagę przez uprawniony organ przy wydawaniu rozporządzenia.

W przedmiotowej sprawie nie można też precyzyjnie zrekonstruować wytycznych na podstawie innych przepisów ustawy. Zarówno obowiązek ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, jak i zwolnienie z tego obowiązku mają swoje źródło w ustawie. Kwestia zwolnienia od obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, uregulowana jest jednak tylko w art. 111 ust. 7 pkt 3 oraz ust. 8 ustawy.

3.3. Reasumując, niedookreśloność wytycznych powoduje, że upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach ma charakter na tyle ogólny, iż nie spełnia konstytucyjnych wymogów dotyczących stopnia szczegółowości wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji w drodze aktu wykonawczego.

Trybunał podkreśla, że kwestionowane przepisy zawierają regulację dotyczącą kwestii podstawowej dla podmiotów prowadzących działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, tj. zwolnienia z obowiązku ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących. Im silniej regulacja dotyczy kwestii podstawowej dla pozycji jednostki, tym bardziej szczegółowo ustawa musi wyznaczać treść rozporządzenia.

4. Oceniając kwestionowane przepisy w kontekście zawartej w nich delegacji do wydania rozporządzenia, należy zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że zawarte w nich upoważnienie czyni zadość wymaganiom określonym w art. 92 ust. 1 Konstytucji jedynie w zakresie dotyczącym określenia organu uprawnionego do wydania rozporządzenia oraz zakresu spraw przekazanych do uregulowania w tymże akcie wykonawczym. Upoważnienie wyraźnie wskazuje na ministra właściwego do spraw finansów jako organ właściwy do wydania rozporządzenia, a jako przedmiot spraw przekazanych do uregulowania w drodze rozporządzenia wskazuje zwolnienie niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy.

Brak jest jednak w treści ustawy należycie ukształtowanych wytycznych treściowych. Pojęcia "specyfiki wykonywania niektórych czynności" oraz "uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami" (ust. 8) w połączeniu ze sformułowaniami "niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku" i "ze względu na rodzaj prowadzonej

działalności lub wysokość obrotu" dają normodawcy zbyt dużą, konstytucyjnie nieusprawiedliwioną dowolność w kształtowaniu treści rozporządzenia.

Wskazane przez Trybunał Konstytucyjny uchybienia w konstrukcji upoważnienia ustawowego, wymagającego zamieszczenia w nim należyście określonych wytycznych, upoważniają do uznania kwestionowanego przepisu za niespełniający wymogów art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Trybunał Konstytucyjny, uznając za zasadne argumenty Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prokuratora Generalnego co do negatywnych skutków natychmiastowej utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu i związanego z nim rozporządzenia postanowił odroczyć utratę mocy obowiązującej art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy o 9 (dziewięć) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw w celu umożliwienia ustawodawcy dokonania niezbędnych zmian w ustawie i wydanym na jej podstawie rozporządzeniu, z uwzględnieniem wymogów stawianych w tym zakresie przez art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

2009-07-13 • NSA • I FPS 3/09 • AKC 1993: art. 37



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 13 lipca 2009 r.

I FPS 3/09

Przewodniczący: sędzia NSA Adam Bącał (sprawozdawca). Sędziowie NSA: Juliusz Antosik, Maria Dożynkiewicz (współsprawozdawca), Grażyna Jarmasz, Marek Kołaczek, Grzegorz Krzymień, Jan Rudowski.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego w sprawie ze skargi kasacyjnej Zbigniewa P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 29 listopada 2007 r. w sprawie ze skargi Zbigniewa P. na decyzję Dyrektora Izby Celnej w Olsztynie z dnia 27 czerwca 2007 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym, po rozpoznaniu w dniu 13 lipca 2009 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Wydziału I Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 18 lutego 2009 r. do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym w latach 2001-2003 podatnicy podatku akcyzowego dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) oraz w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w przypadku nabycia tych papierosów od organów egzekucyjnych?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym w latach 2001-2003 podatnicy podatku akcyzowego dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) oraz w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w przypadku nabycia tych papierosów od organów egzekucyjnych.**

## UZASADNIENIE

Przedstawione do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości wyłoniło się na tle następującego stanu faktycznego:

Wyrokiem z dnia 29 listopada 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie oddalił skargę Zbigniewa P. na decyzję Dyrektora Izby Celnej w Olsztynie z dnia 27 czerwca 2007 r., którą organ utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w O. z dnia 26 lutego 2007 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku akcyzowym za lipiec, październik, grudzień 2001 r., maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad, grudzień 2002 r. oraz styczeń, luty, marzec 2003 r., uiszczonym od sprzedaży papierosów zakupionych uprzednio od organów likwidacyjnych.

Naczelnik Urzędu Celnego wskazał, że zasadniczym przedmiotem działalności podatnika był zakup od organów likwidacyjnych (urzędów skarbowych i izb celnych) papierosów, których przepadek orzeczono na rzecz Skarbu Państwa, oznaczanie tych papierosów znakami akcyzy i dalsza ich odsprzedaż. Zdaniem organu pierwszej instancji, podatnik zadeklarował, a także uiszczył należny podatek akcyzowy, dopełniając tym samym obowiązku wynikającego z art. 37 ust. 8 w związku z art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Dyrektor Izby Celnej w Olsztynie decyzją z dnia 27 czerwca 2007 r. nie uwzględnił odwołania od powyższej decyzji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego podatnik wniósł o uchylenie decyzji Dyrektora Izby Celnej oraz o zwrot kosztów postępowania sądowego, zarzucając naruszenie prawa materialnego polegające na błędnej interpretacji art. 37 ust. 7 pkt 2 w związku z art. 35 ust. 1 pkt 3 oraz art. 38 ust. 2 pkt 2a wskazanej ustawy przez uznanie, że podatnicy określani w jej art. 37 ust. 7 nie należą do grupy podatników, o której mowa w art. 35 ust. 1 pkt 3 tej ustawy (sprzedawców wyrobów akcyzowych), a zatem upoważnienie udzielone Ministrowi Finansów w art. 38 ust. 2 pkt 2a ustawy ich nie dotyczy; w konsekwencji prowadzi to do dopuszczenia możliwości wielokrotnego opodatkowania podatkiem akcyzowym. Ponadto zarzucił niezastosowanie § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259) (...), a także § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269), podczas gdy przewidziane w nich zwolnienia od obowiązku podatkowego znajdują zastosowanie do podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, a od podlegających opodatkowaniu wyrobów akcyzowych zapłacono podatek akcyzowy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie orzekł o oddaleniu skargi. Sąd pierwszej instancji zauważył, że poza sporem pozostaje to, iż w okresie, za który skarżący domagał się stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku akcyzowego, sprzedawał on nieoznaczone maksymalną ceną detaliczną papierosy nabywane od organów likwidacyjnych. Od tej sprzedaży deklarował i wpłacał należny podatek akcyzowy na rachunek właściwego Urzędu Skarbowego. WSA podzielił stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2006 r. w sprawie sygn. akt I FSK 762/05, że art. 37 ust. 7 powołanej ustawy ma charakter

przepisu szczególnego (*lex specialis*) w stosunku do przepisu ogólnego (*lex generalis*), jakim jest jej art. 35 ust. 1 pkt 3. W ocenie Sądu, szczególna norma zawarta w art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy została ustanowiona przede wszystkim dla uregulowania kwestii należnej akcyzy w razie wprowadzenia przez organy likwidacyjne - na mocy stosownych przepisów - do obrotu papierosów, których przepadek orzeczono na rzecz Skarbu Państwa, i jest wyrazem stosowania równej zasady pobierania akcyzy od papierosów, to jest naliczanej od ceny, po jakiej papierosy nabywają konsumenci. Został również przez Sąd podkreślony cenotwórczy charakter podatku akcyzowego.

Reasumując, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że do sprzedaży takiego wyrobu akcyzowego jak papierosy nie mają zastosowania przepisy rozporządzeń wykonawczych do ustawy, to jest § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. i § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, posługujących się ogólnym pojęciem "sprzedawców wyrobów akcyzowych" i zwalniających tych sprzedawców z obowiązku podatkowego, z wyjątkiem sprzedających wyroby akcyzowe podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, od których nie zapłacono podatku akcyzowego. Doktrynalna zasada jednofazowości akcyzy, od której zresztą w przepisach przewidziane są *expressis verbis* wyjątki (np. akcyza od samochodów osobowych), nie może przemawiać za poglądem odmiennym przy odniesieniu akcyzy do ostatniego etapu obrotu papierosami, to jest do sprzedaży detalicznej.

W ocenie Sądu więc brak było podstawy do uznania, że akcyza zapłacona przez skarżącego, (...) a pobrana przez niego w cenie sprzedanych papierosów od dalszych nabywców (konsumentów), stanowi nadpłatę podatku w rozumieniu art. 72 Ordynacji podatkowej.

Powyższy wyrok został w całości zaskarżony skargą kasacyjną Zbigniewa P. Jej autor powtórzył zarzuty zawarte w skardze na decyzję Dyrektora Izby Celnej i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku, przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie na rzecz podatnika kosztów postępowania sądowego. W uzasadnieniu powołano się m.in. na treść uchwały NSA z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 6/07.

Rozpoznając w składzie zwykłym sprawę ze skargi kasacyjnej Zbigniewa P. (...), Naczelny Sąd Administracyjny postanowił na podstawie art. 269 § 1 w związku z art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przedstawić następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: "Czy w stanie prawnym obowiązującym w latach 2001-2003 podatnicy podatku akcyzowego dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) oraz w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w przypadku nabycia tych papierosów od organów egzekucyjnych?".

W uzasadnieniu postanowienia Sąd wskazał przede wszystkim, że sporna kwestia zależności między art. 37 ust. 2 pkt 2 cytowanej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. oraz § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego była już przedmiotem uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 6/07, w której stwierdzono, że w stanie prawnym obowiązującym w 2003 r. podatnicy podatku akcyzowego, dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy), korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego. Sąd stwierdził, że na tle sprawy Zbigniewa P. powziął poważne wątpliwości co do trafności tezy powyższej uchwały.

W uchwale sygn. akt I FPS 6/07 (ONSAiWSA 2008, nr 2, poz. 25, PP 2008, nr 3, poz. 50) NSA stwierdził, że podmioty wymienione w przepisie art. 37 ust. 7 ustawy z 1993 r. stanowią wprawdzie odrębną, szczególną kategorię podatników akcyzy, jednakże nie wyłącza to ich z kręgu podatników podatku akcyzowego (co oczywiste), jak również z kręgu sprzedawców wyrobów akcyzowych. Skoro w § 12 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. nie znajduje się stosowne zróżnicowanie podatników akcyzy będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, to za w pełni uprawniony uznano w uchwale pogląd, że określeni przepisem art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy korzystają ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w przepisie § 12 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego, jeśli spełniają warunki ustalone tym przepisem. Powyższą konkluzję wywiedziono z jednofazowości podatku akcyzowego, z zakazu podwójnego opodatkowania oraz braku okoliczności faktycznych przystających do *ratio legis* uregulowań zawartych w art. 37 ust. 7 w związku z ust. 8 tej ustawy.

W opinii składu rozpoznającego sprawę ze skargi kasacyjnej Zbigniewa P. argumenty uchwały sygn. akt I FPS 6/07 budzą poważne wątpliwości, gdyż nie uwzględnia ona kompleksowej wykładni gramatycznej, systemowej, historycznej oraz celowościowej norm art. 37 ust. 7 powyższej ustawy oraz § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego.

W uzasadnieniu postanowienia z dnia 18 lutego 2009 r. Sąd zauważył, że art. 37 ust. 7 cytowanej ustawy z 1993 r. ma charakter przepisu szczególnego w stosunku do przepisu ogólnego, jakim jest art. 35 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Ustawodawca, czyniąc w części wstępnej art. 35 ust. 1 zastrzeżenie odnoszące się do art. 37 ust. 7, wskazał jednoznacznie na odrębność unormowania zamieszczonego w art. 37 ust. 7 ustawy. Podatnicy, o których mowa w art. 37 ust. 7 ustawy, sprzedają wyroby akcyzowe, lecz ze względu na charakter tej sprzedaży zostali wyodrębnieni z kręgu podatników określonych pojęciem "sprzedawców wyrobów akcyzowych" w rozumieniu art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy. Podkreślono, że również wykładnia historyczna wskazuje, iż pojęcie podatników sprzedających wyroby akcyzowe w ujęciu art. 35 ust. 1 pkt 3 nie odnosi się do podatników wymienionych w art. 37 ust. 7 ustawy z 1993 r., sprzedających papierosy w okolicznościach określonych w tym przepisie (art. 7 pkt 1 i 2 oraz ust. 8 zostały do art. 37 tej ustawy dodane z mocą od 1 stycznia 2001 r., natomiast dopiero z dniem 31 października 2001 r. zmianie uległ art. 35 ust. 1 tej ustawy, w ramach którego - z zastrzeżeniem jednak art. 37 ust. 7 - nastąpiło dalsze poszerzenie ustawowego kręgu podatników akcyzy, między innymi o ogólnie określoną kategorię "sprzedawców wyrobów akcyzowych"). Jeżeli zatem ustawodawca jednoznacznie oddzielił od siebie obydwie kategorie podatników, odwołanie się w § 12 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. do pojęcia kategorii podatników użytego w ramach jednego z tych przepisów (sprzedawców wyrobów akcyzowych - art. 35 ust. 1 pkt 3) wyklucza możliwość uznania, że w pojęciu tym mieści się również kategoria podatników zdefiniowana w drugim z tych przepisów (art.

Wskazano ponadto, że jeżeli przepis aktu wykonawczego normuje materię ustawową odwołując się *expressis verbis* do zakresu podmiotowego jednej z norm ustawowych (art. 35 ust. 1 pkt 3), w której zawarto zastrzeżenie dla określenia odrębności tego zakresu w innej normie tej ustawy (art. 37 ust. 7), bezpodstawne jest rozszerzanie zakresu normy takiego przepisu podustawowego również na podmioty wskazane w tym szczególnym przepisie ustawy, zwłaszcza gdy reguluje on zakres zwolnienia od podatku, który wymaga ścisłej wykładni.

Sąd zauważył, że w uchwale sygn. akt I FPS 6/07 pominięto istotę ustanowienia art. 37 ust. 7 omawianej ustawy. Wyodrębnił on grupę podatników podatku akcyzowego sprzedających papierosy powyżej oznaczonej na nich ceny detalicznej lub nieoznaczonych tą ceną, w celu szczególnego unormowania opodatkowania sprzedaży papierosów realizowanej przez tych podatników; miało to przeciwdziałać takiemu obrotowi papierosami albo zapobiegać uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania. Sprzeczne z celem tego unormowania byłoby obejmowanie takiej sprzedaży zwolnieniem podatkowym, nawet w razie uiszczenia już podatku akcyzowego od takiej sprzedaży w poprzedniej fazie obrotu (...).

Ponadto Sąd podkreślił, że w świetle przepisów ustawy akcyza od papierosów co do zasady powinna być zapłacona od ceny detalicznej (maksymalnej). Wobec tego fakt wskazania przez organy likwidacyjne, że w cenie mieści się akcyza, nie ma znaczenia dla wynikającego z art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy obowiązku podatkowego ciężącego na skarżącym, który był detalicznym sprzedawcą papierosów. Akcyza pobrana przez organ egzekucyjny nie stanowi właściwego podatku akcyzowego.

Oprócz powyższych argumentów, wskazujących na poważne wątpliwości co do trafności tezy uchwały z dnia 17 grudnia 2007 r., skład przedstawiający niniejsze zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia składowi powiększonemu NSA zauważył, że istotne są również wynikające z kwestionowanej uchwały następstwa. Rezultaty uchwały sygn. akt I FPS 6/07 umożliwiają podatnikowi, który w jej świetle został bezpodstawnie (bo podwójnie) opodatkowany akcyzą z tytułu sprzedaży papierosów, uzyskanie zwrotu tego podatku, w sytuacji gdy jego kwota została wliczona w cenę towaru, a zatem ciężar ekonomiczny tej akcyzy został przeniesiony na nabywców papierosów (konsumentów). Bezpodstawność bowiem opodatkowania akcyzą spornej sprzedaży papierosów musi powodować stwierdzenie nadpłaty podatku z tytułu tej sprzedaży, a w konsekwencji będzie prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia wnioskodawcy kosztem budżetu państwa, w sytuacji otrzymania już przez niego tegoż podatku w cenie sprzedanych papierosów.

Z powyższych względów skład orzekający NSA, nie podzielając stanowiska zajętego w uchwale z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 6/07, postanowił na podstawie art. 269 § 1 w związku z art. 187 § 1 P.p.s.a. przedstawić powstałe zagadnienie prawne do ponownego rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi NSA.

W dniu 10 lipca 2009 r. wpłynęło do tutejszego Sądu stanowisko prokuratora Prokuratury Krajowej w niniejszej sprawie, w którym wniesiono o podjęcie uchwały o następującej treści: "W stanie prawnym obowiązującym w latach 2001-2003 podatnicy podatku akcyzowego dokonujący sprzedaży papierosów nieoznaczonych ceną detaliczną (art. 37 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) korzystali ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) oraz w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 ze zm.) w przypadku nabycia tych papierosów od organów egzekucyjnych".

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:**

Występując z wnioskiem o ponowne rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego dotyczącego zwolnienia w latach 2001-2003 od podatku akcyzowego podatników sprzedających papierosy nieoznaczone ceną detaliczną, skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego podał kilka argumentów prawnych, które - w jego ocenie - przemawiają za odejściem od stanowiska zawartego w uprzedniej uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 6/07.

Argumenty te odwoływały się do kompleksowej wykładni gramatycznej, systemowej, historycznej oraz celowościowej przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), a także przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 119, poz. 1259) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269). W postanowieniu, w którym zawarto pytanie prawne, wskazano, że przepis art. 37 ust. 7 powołanej ustawy podatkowej ma charakter przepisu szczególnego (*lex specialis*) w stosunku do przepisu ogólnego (*lex generalis*), jakim jest art. 35 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, na co miałyby wskazywać zastrzeżenie zawarte w ostatnim przepisie.

Skład pytający Naczelnego Sądu Administracyjnego twierdzi zwłaszcza, że od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 października 2001 r. ustawowy krąg podatników akcyzy obejmował producentów i importerów wyrobów akcyzowych oraz "sprzedających" papierosy powyżej ceny maksymalnej lub papierosy nieoznaczone ceną detaliczną. Dopiero z dniem 31 października 2001 r. krąg ten został rozszerzony o ogólnie określoną kategorię "sprzedawców wyrobów akcyzowych". Oznacza to (wobec wyraźnego zastrzeżenia zawartego w art. 35 ust. 1 tej ustawy), że ustawodawca wyraźnie rozdzielił obie te kategorie podatników.

W zagadnieniu przedstawionym przez skład pytający zaakcentowano, że zasada jednofazowości poboru akcyzy (do której odwołano się w uchwale z 17 grudnia 2007 r.) ma charakter doktrynalny, a nie normatywny, a akcyza pobrana przez organ egzekucyjny z tytułu dokonanej przezeń sprzedaży papierosów nie stanowi w istocie właściwego podatku akcyzowego, albowiem nie miała ona charakteru cenotwórczego.

Jednakże przedstawione istotne argumenty nie zmieniają faktu, że na podstawie przepisu art. 38 ust. 2 pkt 2a omawianej ustawy Minister Finansów został upoważniony do zwolnienia z obowiązku podatkowego niektórych grup podatników, których obciążenie "mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania wyrobu podatkiem akcyzowym lub zagrażałoby interesom tych grup podatników lub interesowi publicznemu". Korzystając z tego upoważnienia, zarówno w rozporządzeniu z 2000, jak i w rozporządzeniu z 2002 r., Minister Finansów zwolnił z obowiązku w podatku akcyzowym "podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych" z wyjątkami dotyczącymi szczegółowo wskazanych podmiotów. Wyjątki te,



co należy podkreślić, nie obejmowały podatników sprzedających papierosy nabyte od organów egzekucyjnych.

Skoro zatem w § 12a ust. 1 pkt 1 lit. d/ rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. i w § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. zwalnia się od akcyzy podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających wyroby określone w pkt 1-10, a wśród tych podmiotów nie wymienia się podmiotów sprzedających papierosy nieoznaczone ceną detaliczną, to podmioty te, mieszcząc się w zbiorze sprzedawców mających określoną cechę, objęte są zwolnieniem wskazanym w tym przepisie. To, że podmioty wymienione w art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy wyróżniają się określoną szczególną cechą, nie oznacza, że nie są sprzedawcami.

To, że po wprowadzeniu do omawianej ustawy przepisu art. 35 ust. 1 pkt 3, rozszerzając w ten sposób z dniem 31 października 2001 r. obowiązek podatkowy na sprzedawców, ustawodawca nie usunął jednocześnie sformułowania "z zastrzeżeniem art. 37 ust. 7", nie może przemawiać za uznaniem, że podmioty sprzedające papierosy nieoznaczone ceną detaliczną nie mieszczą się w gronie sprzedawców, o jakich mowa w przepisach § 12a i 12 odpowiednich rozporządzeń Ministra Finansów. Sformułowanie "z zastrzeżeniem" oznacza, że przepis tekstu prawnego interpretuje się uwzględniając treść innych przepisów, które mogą modyfikować zakres przepisu interpretowanego. To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwężenia, czy rozszerzenia zakresu danego przepisu, zależy od treści tego przepisu, którego uwzględnienia owo zastrzeżenie wymaga. Gdy zważyć, że podmioty określone w art. 37 ust. 7 omawianej ustawy są także sprzedawcami, nie można uznać, by zawarte w art. 35 ust. 1 zastrzeżenie odnoszące się do tej grupy podatników miało znaczenie dla określenia kręgu podmiotów zwolnionych od akcyzy, o których mowa w § 12a i § 12 rozporządzeń Ministra Finansów.

W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego, mając na względzie zasadę zaufania obywateli do organów państwa i do stanowionego prawa, trudno wymagać od podatników będących sprzedawcami papierosów, aby przy określaniu swojej sytuacji prawnopodatkowej odczytywali treść wskazanego zwolnienia z uwzględnieniem wykładni historycznej i systemowej przepisów ustawy oraz wzajemnych relacji poszczególnych jej przepisów. Nie można wymagać od podatnika, by sens normy prawnej odczytywał w drodze skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, stosując przy tym wykładnię systemową, historyczną i celowościową. W prawie podatkowym obowiązuje zasada wykładni prawa zgodnie z jego brzmieniem. Pozostałe metody wykładni służą przede wszystkim wzmocnieniu wykładni gramatycznej. Obywatele bowiem mają prawo działać w zaufaniu do tego, co zostało zapisane w treści normy prawnej, a nie do tego, co ewentualnie mogło być przez ustawodawcę zamierzone. Interpretacja proponowana w pytaniu prawnym więc prowadziłaby do naruszenia zasady zaufania określonej w art. 2 Konstytucji RP.

Odnosząc się do argumentu, że zasada jednokrotności akcyzy ma charakter doktrynalny, a nie normatywny, należy odwołać się do podstawowej w podatku od towarów i usług zasady neutralności, która także nie ma charakteru normatywnego, lecz jedynie doktrynalny. Mimo to nie ma wątpliwości, że jest ona podstawową zasadą tego podatku. Podobnie przyjmuje się w wypadku podatku akcyzowego: podstawową zasadą tego podatku jest zasada jednokrotności. Odstępstwa od tej zasady nie oznaczają, że sama zasada nie stanowi cechy tego podatku. Nie ma też żadnego uzasadnienia sugestii zawarta w pytaniu prawnym, że akcyza pobrana przez organ egzekucyjny przy sprzedaży papierosów nie stanowi właściwego podatku akcyzowego.

Należy ponownie podkreślić, że - określając krąg sprzedawców zwolnionych z akcyzy - Minister Finansów, w ramach upoważnienia ustawowego, miał pełne podstawy do wyraźnego wskazania (co zresztą uczynił w odniesieniu do różnych podmiotów), że krąg ten nie obejmuje sprzedawców papierosów nabytych od organów egzekucyjnych. Brak takiego uregulowania powoduje, że w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego inna niż wskazana w uprzedniej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt I FPS 6/07) odpowiedź na zadane pytanie stanowiłaby w istocie o rozstrzygnięciu wątpliwości prawnych na niekorzyść podatników. Z taką zaś możliwością Naczelny Sąd Administracyjny od początku swego funkcjonowania się nie godził i nadal nie godzi.

Kierując się powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów na mocy art. 15 § 1 pkt 3, art. 264 § 1 i 2, art. 187 § 1 i 2 w związku z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) powziął uchwałę o treści jak w sentencji.

**2009-07-07 • TK • SK 49/06 • AKC 2004 r.**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 7 lipca 2009 r.**

**SK 49/06**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz - przewodniczący

Stanisław Biernat - sprawozdawca

Marek Mazurkiewicz

Andrzej Rzepliński

Mirosław Wyrzykowski,

protokolarz: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu, Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 5 maja i 7 lipca 2009 r., skargi konstytucyjnej spółki Przedsiębiorstwo Produkcyjno Usługowo Handlowe "Autosir" sp. z o.o. z siedzibą w Sieradzu o zbadanie zgodności:

1) art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

2) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035, ze zm.), § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm.) oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm.), wydanych na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1, z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

orzeka:

**1) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm.) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.),**

**2) § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197 ze zm.) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1 oraz**

**3) § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259 ze zm.) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy powołanej w punkcie 1**

**- są niezgodne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

**UZASADNIENIE**

I

1. W skardze konstytucyjnej z 5 grudnia 2005 r. spółka Przedsiębiorstwo Produkcyjno Usługowo Handlowe "Autosir" sp. z o.o. z siedzibą w Sieradzu (dalej: skarżąca lub spółka) wniosła o stwierdzenie, że:

1) art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm., dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) jest niezgodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

2) § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm., dalej: rozporządzenie z 1998 r.), § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm., dalej: rozporządzenie z 1999 r.) oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm., dalej: rozporządzenie z 2000 r.), wydane na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, jest niezgodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji,

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w następującym stanie faktycznym.

Pismem z 2 września 2003 r. skarżąca złożyła do Naczelnika Urzędu Celnego II w Łodzi wniosek o zwrot nadpłaconego, w jej ocenie, podatku akcyzowego od sprzedaży samochodów za okres od 1 października 1999 r. do 31 października 2001 r. We wniosku spółka podniosła, że przepisy, na podstawie których zadeklarowała kwotę 136.551 zł w ramach obowiązku zapłaty podatku akcyzowego za wskazany okres, są niezgodne z art. 217 Konstytucji.

W decyzji z 11 grudnia 2003 r., znak: 0702-RPA-9110-1/03/IS, Naczelnik Urzędu Celnego uznał kwoty podatku akcyzowego zapłacone przez spółkę za należne i odmówił uznania dokonania nadpłaty. Po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji, Dyrektor Izby Celnej w Łodzi 19 marca 2004 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji (decyzja znak: 070000-PA-9116/24/04/SK). Na tę decyzję, a także na decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Łodzi skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w przedmiocie m.in. niezgodności zaskarżonych przepisów rozporządzeń z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Sąd w wyroku z 6 października 2004 r. (sygn. akt I SA/Łd 381/04) oddalił skargę. Skarga kasacyjna od tego wyroku została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lipca 2005 r. (sygn. akt I FSK 83/05).

1.2. Uzasadniając skargę konstytucyjną skarżąca podniosła, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług upoważnia do określenia w drodze rozporządzenia innych podmiotów podatku akcyzowego, niż wskazane w ustawie. Skarżąca stwierdziła, że narusza to zasadę wolności gospodarczej (art. 22 Konstytucji) oraz zasadę ochrony prawa własności (art. 21 Konstytucji). Wskazany przepis ustawowy umożliwia nałożenie podatku w drodze rozporządzenia, co jest w ocenie skarżącej niezgodne również z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. W skardze konstytucyjnej wskazano kolejne przepisy rozporządzeń wykonawczych, wydanych na podstawie art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, które w opinii spółki nakładają na wymienione w nich podmioty obowiązek podatkowy. Naruszenie wymagania ustawowego ograniczenia wolności w sferze danin publicznych, jak wywodzi skarżąca, jest niezgodne z art. 2, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.

2. W piśmie z 28 sierpnia 2006 r. (pismo znak: AE-VI-034/22/IR/06/1161), Minister Finansów wniósł o umorzenie postępowania z uwagi na utratę mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów. W razie nieuwzględnienia powyższego wniosku, Minister Finansów wniósł o orzeczenie, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne ze wzorcami konstytucyjnymi wskazanymi w skardze konstytucyjnej.

Na wstępie Minister Finansów wyraził wątpliwość co do spełnienia przez skargę konstytucyjną wymogów formalnych, ponieważ skarżąca nie określiła przedmiotu skargi ani nie wskazała praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym, których naruszenie łączy z wydaniem prawomocnego wyroku w sprawie.

Uzasadniając wniosek o umorzenie postępowania, Minister Finansów stwierdził, że zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą i nie wpływają obecnie na sytuację podatników. Dodał, że organy finansowe nie mogą wydawać decyzji określających obowiązek zapłaty podatku akcyzowego ani na podstawie zaskarżonych przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, ani zaskarżonego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu do art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług Minister Finansów stwierdził, że brak jest podstaw do samoistnego i odrębnego badania zgodności tego przepisu z Konstytucją. Wskazał w tym kontekście wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27 grudnia 2004 r. w sprawie o sygn. SK 35/02 (OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119). Ze względu na zasadę zakazu powtórnego orzekania w odniesieniu do identycznego przedmiotu, Minister Finansów uznał postępowanie w tym zakresie za niedopuszczalne. Podał również w wątpliwość, czy skarżąca w dostateczny sposób wykazała, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług był podstawą wydania ostatecznego orzeczenia sądu w sprawie, tj. czy istnieje w tym zakresie przesłanka dopuszczalności skargi konstytucyjnej.

W odniesieniu do zarzutów naruszenia Konstytucji przez przepisy rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego, Minister Finansów zauważył, że skarżąca nie wskazała w petitum skargi konstytucyjnej, jakie prawa lub wolności konstytucyjne zostały naruszone przez te przepisy. Stwierdził również, że powołane wzorce kontroli nie są adekwatne do zarzutów stawianych w uzasadnieniu skargi. Dodał, że w myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego brak jest bezpośredniej zależności pomiędzy stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego a powstaniem po stronie podatnika prawa żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego. Zdaniem Ministra Finansów, należy uznać, że podatnik otrzymał równowartość podatku wraz z zapłatą ceny przez nabywcę opodatkowanego towaru, zwrot podatku akcyzowego byłby więc w takiej sytuacji niczym nieuzasadnionym przysporzeniem na rzecz podatnika.

Minister Finansów, odnosząc się do charakteru świadczeń podatkowych, określonego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, wyraził pogląd, że nie doszło w niniejszej sprawie do naruszenia prawa własności i innych praw majątkowych.

3. Marszałek Sejmu, działając w imieniu Sejmu, w piśmie z 19 kwietnia 2007 r. wniósł o umorzenie postępowania w odniesieniu do art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Marszałek Sejmu wskazał, że badanie konstytucyjności wskazanego przepisu wykracza poza dopuszczalny zakres skargi konstytucyjnej, gdyż jego treść, jako przepisu upoważniającego, nie odnosi się do sfery konstytucyjnych wolności i praw skarżącej. Marszałek Sejmu wyraził opinię, że art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług został ukształtowany zgodnie z wymogami obowiązującymi w czasie jego uchwalania, tj. zgodnie z ustawą konstytucyjną z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426, ze zm.). Stwierdził również, że żadna ujemna przesłanka procesowa nie występuje w odniesieniu do zaskarżonych przepisów rozporządzeń, co uzasadnia dopuszczalność kontroli ich konstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny.

4. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 31 października 2007 r. (pismo znak: PR II 850/84/06). Jego zdaniem przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r., w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług są niezgodne z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji oraz nie są niezgodne z art. 22 Konstytucji.

Prokurator Generalny odniósł się do zagadnienia dopuszczalności rozpoznania skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. Stwierdził, że przepisy zakwestionowane przez skarżącą, mimo utraty mocy obowiązującej, mają wpływ na

sytuację prawną określonej grupy podatników. Dodał, że interes skarżącej wymaga oceny konstytucyjności skarżonych przepisów ze względu na ochronę konstytucyjnego prawa, jakim jest gwarancja ustawowego trybu nakładania podatków. W ocenie Prokuratora Generalnego przemawia to za merytorycznym rozpoznaniem skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny. W kwestii dopuszczalności orzekania o zgodności z Konstytucją art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, Prokurator Generalny stwierdził brak podstaw zarówno do umorzenia postępowania przez Trybunałem, jak i do samoistnego badania zgodności z Konstytucją tego przepisu. Zdaniem Prokuratora Generalnego, należy badać konstytucyjność zaskarżonych przepisów rozporządzeń w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W opinii Prokuratora Generalnego, ocena konstytucyjności ograniczeń prawa własności przez konkretne przepisy podatkowe wynika z treści art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji, zgodnie z którymi takie ograniczenia mogą być wprowadzone jedynie w ustawie, z uwzględnieniem treści art. 217 Konstytucji. Prokurator Generalny powołał się na pogląd wyrażony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz w doktrynie, zgodnie z którym konstytucyjnym warunkiem obowiązku ponoszenia jakichkolwiek ciężarów i świadczeń publicznych jest ustanowienie go w ustawie. Wyklucza to możliwość odsyłania przez ustawę do uregulowania w rozporządzeniu wykonawczym istotnych elementów stosunku daninowego. Prokurator Generalny stwierdził, że na mocy kwestionowanego przepisu art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług Minister Finansów został upoważniony do uzupełnienia treści ustawy przez wskazanie kolejnych, innych niż w ustawie, podmiotów podatku. Tym samym grupa podmiotów podatku akcyzowego została określona w akcie podstawowym. W ocenie Prokuratora Generalnego powoduje to niezgodność zaskarżonych przepisów rozporządzeń w sprawie podatku akcyzowego w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 21, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 2 i 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Prokurator Generalny stwierdził ponadto, że zasadę wyłączności ustawowej dla określania istotnych elementów stosunku daninowego można wywieść również z zasady państwa prawnego, proklamowanej przez art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do kwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów w kontekście systemu źródeł prawa Prokurator Generalny wskazał orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym rozporządzenie wykonawcze nie może dotyczyć materii zastrzeżonych dla ustawy. W związku z powyższym stwierdził, że zaskarżone przepisy rozporządzeń z 1998, 1999 i 2000 r., w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, są niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

5. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z dnia 11 sierpnia 2006 r. (pismo znak: RPO-535395-VI/06/BP) nie zgłosił udziału w postępowaniu w sprawie.

6. Trybunał Konstytucyjny pismem z 22 stycznia 2009 r. zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o przedstawienie opinii, czy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w zakresie skargi konstytucyjnej może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidywanymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W piśmie z dnia 16 marca 2009 r. Prezes Rady Ministrów (pismo Rządowego Centrum Legislacyjnego znak: 1604-18/09) stwierdził, że w przypadku pozytywnego rozstrzygnięcia skargi konstytucyjnej przez Trybunał Konstytucyjny, szacowany skutek finansowy dotyczący lat 1999-2000 będzie oscylować w granicach 900 mln złotych.

## II

Na rozprawach w dniach 5 maja oraz 7 lipca 2009 r. stawili się umocowani przedstawiciele: skarżącej, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego. Na rozprawie 7 lipca 2009 r. stawił się przedstawiciel Sejmu. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych i udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału.

Przedstawiciel skarżącej podkreślił, że w czasie objętym skargą konstytucyjną, zgodnie z obowiązującą wtedy ustawą z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195, ze zm.) podatek akcyzowy był elementem kalkulacyjnym cen tylko w zakresie cen urzędowych i regulowanych, natomiast ceny samochodów osobowych były cenami umownymi. Przedstawicielka Ministra Finansów, odnosząc się do stanowiska skarżącej, stwierdziła, że o cenotwórczym charakterze podatku akcyzowym świadczy fakt, iż zgodnie z art. 15 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy zaskarżenie, podatek akcyzowy wchodził do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Przedstawicielka Ministra Finansów podniosła ponadto, że obowiązek podatkowy skarżącej nie wynika z zaskarżonych rozporządzeń, ale bezpośrednio z ustawy. Sprzedawca wyrobów akcyzowych, w tym samochodów, dokonywał bowiem czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 2 w związku z art. 34 ustawy o podatku od towarów i usług, natomiast na podstawie art. 5 tej ustawy stał się podatnikiem podatku akcyzowego. Z taką interpretacją wskazanych przepisów nie zgodził się przedstawiciel skarżącej.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

#### **1. Dopuszczalność skargi konstytucyjnej.**

Zgodnie z art. 79 Konstytucji oraz art. 47 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) przedmiotem skargi konstytucyjnej może być przepis, który był podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżąca wyczerpała środki odwoławcze. Wskazała również w skardze konstytucyjnej przedmiot zaskarżenia oraz prawa i wolności, które zostały, w jej opinii, naruszone przepisami, na których oparta została ostateczna decyzja organu podatkowego w jej sprawie, jak również prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trybunał nie podzielił wątpliwości wyrażonych przez Ministra Finansów co do spełnienia powyższych wymogów.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że przepisy zaskarżone w sprawie utraciły moc obowiązującą. Art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm., dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) został uchylony z dniem 31 października 2001 r. na mocy ustawy z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. (Dz. U. Nr 122, poz. 1324). Zaskarżone przepisy rozporządzeń zostały uchylone odpowiednio: rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 1998 r. w sprawie podatku

akcyzowego (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 ze zm., dalej: rozporządzenie z 1998 r.) - z dniem 1 stycznia 1999 r.; rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 105, poz. 1197, ze zm., dalej: rozporządzenie z 1999 r.) - z dniem 1 stycznia 2000 r.; rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2000 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 119, poz. 1259, ze zm., dalej: rozporządzenie z 2000 r.) - z dniem 1 stycznia 2001 r. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK utrata mocy obowiązującej przez zaskarżony akt normatywny przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał powoduje umorzenie postępowania. Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że w sprawie występuje przesłanka z art. 39 ust. 3 ustawy o TK, tzn. zachodzi konieczność wydania orzeczenia w sprawie ze względu na ochronę konstytucyjnych wolności i praw. Z wydaniem prawomocnego wyroku sądowego na podstawie zaskarżonych przepisów skarżąca wiąże naruszenie wolności gospodarczej oraz prawa własności. Nie istnieje też żaden inny instrument prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej skarżącej ukształtowanej definitywnie przed dniem utraty mocy obowiązującej przez zaskarżone przepisy. Trybunał nie przychylił się wobec tego do wniosku Ministra Finansów o umorzenie postępowania ze względu na wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej, jaką jest utrata mocy obowiązującej przepisu.

## 2. Zaskarżone przepisy.

Według art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do jego uchylenia z dniem 31 października 2001 r.:

"Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami akcyzy są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych".

Z kolei § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 1998 r. brzmi:

"Podatnikami podatku akcyzowego są również osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby prawne sprzedające samochód osobowy przed jego pierwszą rejestracją dokonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej".

Identyczne brzmienie miały przepisy § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 1999 r. oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia w sprawie podatku akcyzowego z 2000 r.

## 3. Zakres zaskarżenia.

Przepis art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy rozporządzenia z 1998 r. były wcześniej przedmiotem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 6 marca 2002 r. o sygn. P 7/00 (OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności § 16 rozporządzenia z 1998 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z art. 217 Konstytucji. W wyroku w sprawie SK 35/02 (wyrok z 27 grudnia 2004 r., OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119) Trybunał Konstytucyjny orzekł zaś o niezgodności § 2b rozporządzenia z 1998 r. z art. 217 Konstytucji.

Mimo wydania powołanych wyroków, w niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania. Przedmiotem orzekania w sprawie są przepisy, co do których Trybunał Konstytucyjny wcześniej nie orzekał, tj. inny przepis rozporządzenia z 1998 r., niż te, które były zaskarżone w sprawach o sygn. P 7/00 oraz SK 35/02, a także przepisy kolejnych rozporządzeń: z 1999 r. oraz z 2000 r.

Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku w sprawie o sygn. P 7/00, przedstawiony także w stanowisku Prokuratora Generalnego w obecnej sprawie, że brak jest podstaw do badania samoistnie zgodności art. 35 ust. 4 ustawy z Konstytucją. Przepis ten, zawierający normę kompetencyjną do określania podmiotu podatku akcyzowego w rozporządzeniu, powinien być badany w związku z przepisami rozporządzenia wydanego na jego podstawie. Trybunał Konstytucyjny wobec tego poddał kontroli zgodność z Konstytucją przepisów § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r. oraz § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

## 4. Ochrona prawa własności wynikająca z art. 64 Konstytucji jako wzorzec kontroli.

4.1. Spółka wskazała wśród naruszonych praw i wolności ochronę własności. Zdaniem skarżącej, upoważnienie do wydania rozporządzenia, zawarte w art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług narusza jej prawo własności gwarantowane w art. 64 Konstytucji. W ocenie skarżącej, przepis ustawy stanowi zbyt daleko idącą ingerencję w przysługujące jej prawo własności. Spółka jednocześnie zaznaczyła, że nie kwestionuje kompetencji ustawodawcy do wkraczania w sferę własności i innych praw majątkowych, które ma miejsce z tytułu ponoszonych obciążeń publicznoprawnych.

4.2. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w przedmiocie badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji.

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji w dziedzinie prawa daninowego (por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166).

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje bowiem uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). W niniejszej sprawie

taka sytuacja nie występuje.

4.3. Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych pozostaje jednak zasadny wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (por. wyroki z: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. W rozpoznawanej skardze konstytucyjnej spółka zarzuca nie tylko naruszenie prawa własności, ale również niezgodność zaskarżonych przepisów z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Stosownie do art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 217 Konstytucji stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. To uzasadnia, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, rozważenie zasadności głównego zarzutu skarżącej odnoszącego się do naruszenia przez przepisy kolejno: § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług normy zawartej w art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 oraz 217 Konstytucji.

Zarzuty naruszenia art. 84 oraz art. 217 Konstytucji można rozpatrywać łącznie, gdyż zasada ustawowej regulacji prawa daninowego zawarta w art. 84 jest rozwinięta w art. 217 Konstytucji. Art. 217 ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla podstawowych elementów podatku. W rozporządzeniu mogą znaleźć się tylko takie rozwiązania normatywne, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (por. wyroki z: 20 czerwca 2002 r. sygn. K 33/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 44; 9 października 2007 r. sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103 i wymienione tam wcześniejsze orzeczenia).

Przedstawicielka Ministra Finansów w czasie rozprawy 5 maja 2009 r. podniosła argument, że krąg podatników podatku akcyzowego był określony nie w zaskarżonych rozporządzeniach, ale w samej ustawie o podatku od towarów i usług, a ściślej w art. 5 tej ustawy. Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług wyznaczał jedynie ogólnie katalog podatników objętych zakresem stosowania ustawy. Zakres podmiotowy podatników podatku akcyzowego określał natomiast art. 35 tej ustawy. Trybunał w tym względzie podziela pogląd wyrażony w wyroku w sprawie o sygn. SK 35/02.

4.4. Aby zrekonstruować i ustalić znaczenie norm prawnych będących przedmiotem zaskarżenia, należy odnieść się do całego art. 35 ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązującego do dnia 31 października 2001 r., szczególnie zaś do ust. 1 tego artykułu, który stanowi, że podmiotem obowiązku podatkowego w zakresie akcyzy jest producent oraz importer wyrobów akcyzowych. Art. 35 ust. 4 ustawy upoważniał natomiast Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia przypadków, kiedy podatnikami są osoby inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych. Już z treści upoważnienia wynika, że przepisy rozporządzeń wydanych na jego podstawie miały kreować podmioty podatku akcyzowego inne, niż wymienione w ustawie o podatku od towarów i usług. Minister Finansów został upoważniony do uzupełnienia treści ustawy poprzez wskazanie kolejnych podmiotów podatku. Należy stwierdzić, że przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. jednoznacznie określają inny podmiot podatku akcyzowego niż wskazany w art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie jest to producent ani importer wyrobów akcyzowych, ale są to: osoba fizyczna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba prawna, sprzedająca samochód osobowy przed jego pierwszą rejestracją dokonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Prawodawca wyraźnie odróżnił tę kategorię podatników od kategorii podatników wymienionych w ustawie o podatku od towarów i usług, przez użycie zwrotu, że one "również" podlegają podatkowi akcyzowemu (por. wyrok z 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00).

Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku z 27 grudnia 2004 r., sygn. SK 35/02, że o różnicy pomiędzy podmiotami podatku akcyzowego określonymi w ustawie a podmiotami określonymi w zaskarżonych rozporządzeniach świadczy także późniejsza zmiana art. 35 ust. 1 ustawy dokonana ustawą z dnia 18 września 2001 r. o zmianie ustawy podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 122, poz. 1324). W wyniku nowelizacji w art. 35 ust. 1 ustawy do kategorii podatników akcyzy, tj. "importera i producenta", dodano kolejny podmiot - "sprzedawcę wyrobów akcyzowych".

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepisy § 18 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia z 1998 r., § 18 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z 1999 r., § 19 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z 2000 r. w związku z art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług wyznaczały podmioty podatku akcyzowego, czyli wkroczyły w materię ustawową. Z tego względu przepisy te są niezgodne z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Należy podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny, orzekając o niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją, nie przesądza w ten sposób, że skarżąca doznała rzeczywistego uszczerbku majątkowego w wyniku obciążenia jej obowiązkiem podatkowym z naruszeniem Konstytucji. W niniejszej sprawie został podniesiony przez Ministra Finansów zarzut, że koszty podatku akcyzowego zostały przerzucone przez podatnika na nabywcę towaru. Zarzut ten nie może być zweryfikowany w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

4.5. Skarżąca podniosła również niezgodność zaskarżonych przepisów rozporządzeń oraz przepisu art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług z zasadą ochrony prawa własności, zawartą w art. 21 Konstytucji. Przepis ten, zawarty w rozdziale I Konstytucji, stanowi jedną z zasad ustrojowych. Jak przyjęto w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasada ustrojowa może mieć znaczenie jako wzorzec badania konstytucyjności, o ile Konstytucja nie zawiera norm bardziej szczegółowych (por. wyrok z 25 lutego 1999 r., sygn. K. 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25). Trybunał Konstytucyjny uważa zatem za zbędne badanie zgodności zaskarżonych przepisów z art. 21 Konstytucji wobec orzeczenia o ich niezgodności z wzorcem bardziej szczegółowym, tj. z art. 64 Konstytucji. Postępowanie w zakresie badania zgodności z art. 21 Konstytucji podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

5. Inne wzorce kontroli konstytucyjności.

5.1. Wnioskodawca zarzucił naruszenie przez zaskarżone przepisy art. 92 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w zakresie prawa daninowego regulacja prawna zawarta w rozporządzeniu jest dopuszczalna tylko w tych kwestiach, które nie wymagają regulacji ustawowej, zgodnie z art. 217 Konstytucji. W sytuacji gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł, że materia zawarta w zaskarżonych przepisach rozporządzeń powinna być regulowana w ustawie, rozważanie

naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji przez zaskarżone przepisy jest zbędne, a postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu.

5.2. W ocenie skarżącej art. 35 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług umożliwia ograniczenie prawa własności przez przepisy rozporządzenia, wskutek czego zarówno wskazany przepis ustawy jak i zaskarżone przepisy wydane na jego podstawie są niezgodne z art. 31 ust. 3 Konstytucji, ponieważ nie spełniają przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Trybunał Konstytucyjny zauważa, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma szczególną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), przez co jej dopuszczalność może być rozpatrywana nie w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kontekście relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (zob. wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 22; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50). Wzorzec konstytucyjności wynikający z art. 31 ust. 3 należy uznać więc za nieadekwatny w sprawie. Postępowanie w tym zakresie, jako niedopuszczalne, podlega umorzeniu.

5.3. Skarżąca podniosła zarzut, że art. 35 ust. 4 ustawy, upoważniając Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia podatników akcyzy innych niż producent lub importer wyrobów akcyzowych, narusza zasadę wolności gospodarczej. Zgodnie z art. 22 Konstytucji ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że spółka w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej zarzuciła możliwość naruszenia wolności jako takiej, nie wykazała natomiast, w jaki sposób wskazany przez nią przepis ustawy narusza zasadę wolności gospodarczej. Skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi zawarte w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, tj. zawierać uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie. Złożona przez spółkę skarga konstytucyjna nie spełnia wspomnianego wymagania ustawowego. Skarżąca nie wyjaśniła również w uzasadnieniu, w jaki sposób zaskarżone przepisy naruszyły jej prawa i wolności wynikające z powołanego jako wzorzec art. 2 Konstytucji, tj. zasady demokratycznego państwa prawa. W związku z powyższym, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, postępowanie w zakresie badania zgodności tych przepisów z art. 22 oraz art. 2 Konstytucji zostało umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

6. O skutkach niniejszego wyroku będą rozstrzygać właściwe organy administracyjne i sądy na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania. Trybunał Konstytucyjny nie orzeka bowiem o tym, czy i w jakim rozmiarze powstała nadpłata podatku akcyzowego.

Należy zwrócić uwagę na to, że Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił postanowieniem z 18 lutego 2009 r. (sygn. akt I FSK 1722/08) składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, a dotyczące tego, czy w świetle art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) powstaje nadpłata w podatku akcyzowym, podlegająca zwrotowi w sytuacji, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.

7. Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

2009-06-29 • NSA • I FPS 7/08 • VAT 1993: art. 19



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w

z dnia 29 czerwca 2009 r.

I FPS 7/08

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Marek Kołaczek (współsprawozdawca), Sylwester Marciniak, Artur Mudrecki (sprawozdawca), Krzysztof Stanik, Jan Zając, Janusz Zubrzycki.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego w sprawie ze skarg kasacyjnych Grzegorza A. od ośmiu wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 lipca 2007 r. i sześciu wyroków z dnia 10 lipca 2007 r. w sprawie ze skarg Grzegorza A. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 i z dnia 31 lipca 2006 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 17 listopada 2008 r. sygn. akt I FSK 1713/07, do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w świetle przepisu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) faktura wystawiona przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego?"

podjął następującą uchwałę:

**W świetle art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w związku z § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, gdy wynika on z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług.**

### UZASADNIENIE

#### 1. Postanowienie o przedstawieniu do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego

1.1. Zagadnienie prawne przedstawione powiększonemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) wyłoniło się w związku z rozpoznaniem skarg kasacyjnych Grzegorza A. na osiem wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 lipca 2007 r. i sześć wyroków z dnia 10 lipca 2007 r. Wyrokami tymi oddalono skargi Grzegorza A. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 lipca 2006 r. i dnia 31 lipca 2006 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

1.2. W uzasadnieniu Sąd ten wskazał, że powyższymi decyzjami Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w T. z dnia 25 listopada 2005 r. określające Grzegorzowi A. kwotę zobowiązania podatkowego za poszczególne miesiące 2001 r. oraz za styczeń i luty 2002 r. w wysokości wyższej od zadeklarowanej przez podatnika. W czasie kontroli bowiem zakwestionowano odliczenie przez skarżącego podatku naliczonego wynikającego między innymi z faktur wystawionych przez PPHU Józef K. "K." Organ pierwszej instancji ustalił, że wystawca faktur rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług dokonał dopiero 12 lutego 2003 r., nie był zatem wcześniej uprawniony do wystawienia spornych faktur. Z tego względu Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał decyzje na podstawie art. 10 ust. 2 i art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) oraz § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.), w których określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, nie uwzględniając podatku naliczonego wynikającego z tych faktur. Wskazano przy tym, że sporne faktury zostały wystawione z naruszeniem § 36 cytowanego rozporządzenia, a zatem stosownie do § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia podatek naliczony wynikający z tych faktur nie podlega odliczeniu.

1.3. W odwołaniach skarżący zarzucił błędne zastosowanie przepisów rozporządzenia z dnia 22 grudnia 1999 r., wskazując przy tym na naruszenie konstytucyjnej zasady praworządności przez pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu okoliczności, na które nie miał wpływu, brak było bowiem prawnych możliwości sprawdzenia, czy kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Zdaniem strony przekazanie kontrahentowi należności w kwocie brutto spowodowało, że organy podatkowe powinny dochodzić należności od jej kontrahenta.

1.4. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjne, dzieląc stanowisko organów pierwszej instancji co do braku prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z zakwestionowanych faktur.

1.5. W skargach na decyzje organu odwoławczego skarżący zarzucił naruszenie prawa materialnego przez zastosowanie § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia z dnia 22 grudnia 1999 r. w takim zakresie, w jakim jest on sprzeczny z ustawą zasadniczą, jak również z Ordynacją podatkową, co narusza zasadę sprawiedliwości społecznej. W jego ocenie uzależnienie prawa do odliczeń od warunków, na które podatnik nie ma wpływu, oraz pominięcie faktu, że sprzedawca pobrał jako płatnik należność



w kwocie brutto - a więc to on powinien rozliczyć się z budżetem z podatku od towarów i usług - jest niedopuszczalne. Skarżący zarzucił także naruszenie art. 2 Konstytucji RP przez obciążanie podatnika skutkami zaniechań nie tylko kontrahenta, ale również właściwego dla kontrahenta organu podatkowego, który przez 26 miesięcy nie dostrzegł, że firma generująca znaczne przychody ze sprzedaży i zatrudniająca kilkudziesięciu pracowników nie rozlicza podatku od towarów i usług.

1.6. W odpowiedzi na skargi organ odwoławczy wniosł o ich oddalenie.

## 2. Postępowanie przed Sądem pierwszej instancji

2.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał skargi za bezzasadne. Zdaniem tego Sądu bowiem organy podatkowe nie naruszyły obowiązujących przepisów prawa materialnego ani procesowego, w tym także art. 2 Konstytucji.

2.2. Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organów co do tego, że skarżący nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez jego kontrahenta przed 12 lutego 2003 r. Do tego bowiem czasu kontrahent skarżącego nie był uprawniony do wystawiania faktur, faktury te zatem nie mogły stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego.

2.3. Odnosząc się do argumentacji skarżącego związanej z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r. sygn. K 24/03, w którym TK orzekł o niezgodności z Konstytucją RP § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów dnia 22 marca 2002 r., Sąd pierwszej instancji wskazał, że w tym wyroku nie orzeczono o niezgodności z Konstytucją § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia z dnia 22 grudnia 1999 r., będącego podstawą prawną zaskarżonych decyzji. Ponadto wyrok TK zapadł w konkretnym kontekście normatywnym (po dodaniu do p.t.u.a. art. 32a).

## 3. Skarga kasacyjna

3.1. Powyższe wyroki skarżący zaskarżył w całości, zarzucając - na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a. - naruszenie prawa materialnego przez jego niewłaściwe zastosowanie, polegające na oparciu rozstrzygnięcia na przepisie podstawowym ograniczającym prawa skarżącego warunkami, na które nie miał on i nie mógł mieć wpływu, to jest w sposób sprzeczny z zasadą praworządności według jej zakresu określonego w art. 2 Konstytucji RP, zwłaszcza w okolicznościach, gdy nie zakwestionowano autentyczności transakcji.

3.2. Skarżący wniosł o uchylenie zaskarżonych wyroków i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania za obie instancje łącznie z kosztami zastępstwa procesowego w postępowaniu kasacyjnym.

3.3. W uzasadnieniu skarżący skonkretyzował zarzut, wskazując, że chodzi o naruszenie § 36 i § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia z dnia 22 grudnia 1999 r. Zdaniem skarżącego przepisy te naruszają zasadę praworządności, nie miał on bowiem wpływu na działania swojego kontrahenta, jak również nie posiadał wiedzy ani środków prawnych do zdobycia wiedzy o jego działaniach, a okoliczności stanu faktycznego stanowiły o autentyczności nabycia towarów. Z tego też względu przepisy te nie powinny być w niniejszej sprawie stosowane.

Zastosowanie wskazanych wyżej przepisów rozporządzenia, zdaniem skarżącego, niezgodne jest z zasadą praworządności. Sporne faktury dotyczą transakcji, które obiektywnie podlegają opodatkowaniu, sprzedawca pomimo braku rejestracji powinien od nich zapłacić podatek. Skarżący wskazał przy tym a contrario na art. 13, art. 14 ust. 1 pkt 1, art. 15 i art. 2 p.t.u.a. Skoro zatem organy podatkowe mają prawo egzekwować od sprzedawcy podatek od towarów i usług, to pozbawienie skarżącego prawa do odliczeń podatku naliczonego spowoduje podwójne opodatkowanie: u sprzedawcy i u nabywcy, co narusza zasadę neutralności.

3.4. W odpowiedzi na skargi kasacyjne Dyrektor Izby Skarbowej odparł zawarte w nich zarzuty, wniosł o ich oddalenie i przyznanie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

## 4. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym rozpoznającym skargę kasacyjną

4.1. Na rozprawie NSA na podstawie art. 111 § 2 P.p.s.a. połączył wskazane wyżej sprawy ze skarg kasacyjnych skarżącego do łącznego ich rozpoznania i rozstrzygnięcia, uznając że pozostają one ze sobą w związku.

4.2. Rozpatrując skargi kasacyjne, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w sprawach tych występuje zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, wymagające przedstawienia tego zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów.

W myśl art. 187 § 1 P.p.s.a., jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów. Instytucja zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości ma służyć wyjaśnieniu poważnych wątpliwości interpretacyjnych związanych z treścią przepisów prawnych. Wątpliwości muszą dotyczyć kwestii prawnych o zasadniczym znaczeniu w sprawie, w której powstały (zob. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 maja 2002 r. sygn. akt OPS 5/02, ONSA 2003, z. 1, poz. 6). O wątpliwościach tych można mówić, gdy wynikają ze stanu ustawodawstwa i orzecznictwa. Chodzi przy tym o wątpliwości, które wiążą się z możliwością różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do uznania, że wystąpiła przesłanka z art. 187 § 1 P.p.s.a. do wystąpienia z pytaniem prawnym, będzie również pojawienie się w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2005).

4.3. W sprawach będących przedmiotem rozpoznania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym zarzut skargi kasacyjnej oparty został na naruszeniu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a w związku z § 36 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. przez w istocie błędną wykładnię tych przepisów i uznanie, że podatnik niezarejestrowany, o którym mowa w § 36 wskazanego wyżej rozporządzenia, jest podmiotem nieuprawnionym do wystawiania faktur lub faktur korygujących w rozumieniu § 50 ust. 4 pkt. 1 lit. a tegoż rozporządzenia, i w rezultacie błędne uznanie, że faktury wystawione przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnika podatku od towarów i usług nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tych faktur. Autor skargi kasacyjnej bowiem wskazał na to, że o tym, kto jest podatnikiem, nie decyduje fakt zarejestrowania danej osoby jako podatnika, ale obiektywne okoliczności, tj. wykonywanie czynności, o których mowa w art.

Zgodnie z § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a omawianego rozporządzenia Ministra Finansów, w przypadku gdy sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących, faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

4.4. W orzecznictwie sądów administracyjnych występują dwa odmienne sposoby interpretacji użytego w § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a wskazanego wyżej rozporządzenia pojęcia "podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur".

W wyroku z dnia 6 maja 2008 r. sygn. akt I FSK 723/07 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że podmiotem nieuprawnionym do wystawiania faktur lub faktur korygujących w rozumieniu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. była osoba, która nie dopełniła obowiązku rejestracyjnego, określonego w art. 9 p.t.u.a. Sąd ten, powołując się na art. 9 ust. 8 w związku z art. 32 ust. 1 p.t.u.a., stwierdził, że prawo do wystawiania faktur mają zarejestrowani podatnicy, do nich bowiem były kierowane przepisy określające wymagania, jakim powinna odpowiadać faktura. W rezultacie Sąd ten uznał, że faktury wystawione przez podmiot niezarejestrowany nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tych faktur.

Odmienny pogląd zawarty został w wyroku NSA z dnia 13 marca 2008 r. sygn. akt I FSK 417/07. Stwierdzono tam, że nie ma uzasadnienia dla utożsamiania podmiotu nieuprawnionego do wystawiania faktur, o którym mowa w § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów, z podmiotem niezarejestrowanym jako podatnik podatku od towarów i usług. W wyroku tym NSA wskazał, że przepis art. 32 ust. 1 p.t.u.a. nakłada na podatników obowiązek wystawiania faktury stwierdzającej między innymi sprzedaż towarów. To, kto jest podatnikiem tego podatku, określa art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Stosownie do tego przepisu podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wykonują we własnym imieniu czynności, o których mowa w art. 2, w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, a nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, także wówczas, gdy czynności te polegają na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej. Według tego Sądu, jeżeli osoba wymieniona we wskazanym wyżej przepisie wykonuje określone w tym przepisie czynności w okolicznościach w nim wskazanych, to jest podatnikiem podatku od towarów i usług bez względu na to, czy dokona rejestracji, o której mowa w art. 9 ust. 1 tej ustawy, czy też nie. Osoba taka więc jest zobowiązana, stosownie do treści art. 32 ust. 1 p.t.u.a., do wystawienia faktury stwierdzającej sprzedaż towarów i usług i innych czynności objętych omawianym podatkiem. Zdaniem tego Sądu, pojęcie podatnika podatku od towarów i usług jest kategorią obiektywną, nie jest więc uzależnione od faktu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego. Jeżeli dany podmiot dokonuje czynności określonych w art. 2 p.t.u.a. w warunkach, o których mowa w art. 5 tej ustawy, to ma zarówno obowiązek, jak i uprawnienie do wystawiania faktur stwierdzających te czynności, i to niezależnie od wykonania obowiązku rejestracji, o którym mowa w art. 9 ust. 1 p.t.u.a. Uprawnienie to wiąże się z byciem podatnikiem podatku od towarów i usług, a nie z faktem zarejestrowania się jako podatnik. W rezultacie Sąd ten uznał, że utożsamianie podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik z podmiotem nieuprawnionym do wystawiania faktur, o którym mowa w § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów, jest niezasadne, a wobec tego nabywca w takiej sytuacji nie jest pozbawiony prawa do odliczenia podatku wynikającego z tych faktur.

Zaprezentowana rozbieżność orzecznictwa odnośnie do wykładni § 50 ust. 1 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. wskazuje na konieczność przedstawienia w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a. zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA o treści jak w postanowieniu.

## 5. Stanowisko Prokuratora

W piśmie z dnia 25 czerwca 2009 r. Prokurator Prokuratury Krajowej wnioskował o podjęcie uchwały następującej treści:

W świetle przepisu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245, ze zm.) faktura wystawiona przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług nie w każdym wypadku stanowi podstawę do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

## 6. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

6.1. Na wstępie należy zbadać przesłanki określone w art. 187 § 1 P.p.s.a. uprawniające skład NSA do przedstawienia składowi powiększonemu zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia w formie uchwały. Poważne wątpliwości muszą wystąpić przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej, co oznacza, że stosownie do treści art. 183 § 1 zdanie pierwsze P.p.s.a. NSA rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej i zagadnienie prawne musi być związane z zarzutami skargi kasacyjnej. W sprawie będącej przedmiotem pytania prawnego w zarzutach skargi kasacyjnej wskazano na naruszenie przepisów prawa materialnego przez jego niewłaściwe zastosowanie, polegające na oparciu rozstrzygnięcia na przepisie podstawowym, ograniczające prawa skarżącego warunkami, na które nie miał on wpływu, co zdaniem autora skargi stanowiło naruszenie art. 2 Konstytucji RP. Dopiero w uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono zarzut naruszenia § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a w związku z § 36 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.), przez w istocie błędną wykładnię tych przepisów i uznanie, że podatnik niezarejestrowany, o którym mowa w § 36 wskazanego wyżej rozporządzenia, jest podmiotem nieuprawnionym do wystawiania faktur lub faktur korygujących w rozumieniu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a tegoż rozporządzenia, i w rezultacie błędne uznanie, że faktury wystawione przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnik nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tych faktur. Należy się również zgodzić ze składem występującym z zagadnieniem prawnym, że istnieje znaczna rozbieżność orzecznictwa NSA, powstała przy interpretacji spornego przepisu. A zatem zostały spełnione wszystkie przesłanki określone w art. 187 § 1 P.p.s.a., aby skierować pytanie prawne do składu poszerzonego.

6.2. Wprawdzie zagadnienie prawne dotyczy wykładni § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a w rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r., lecz jest ono związane z prawem do odliczenia podatku naliczonego. Nie należy zapominać, że wskazany przepis jest przepisem wykonawczym do ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku

akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Zdaniem R. Mastalskiego wymieniona ustawa wprowadziła do polskiego systemu prawa podatkowego wielofazowy, powszechny podatek obrotowy netto. Był on ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, jego obliczenie i pobór oparte były na metodzie fakturowej. Wysokość obciążenia podatkowego przypadającego na daną fazę obrotu obliczana jest w ten sposób, że od podatku należnego w danej fazie obrotu odlicza się podatek naliczony w fazie poprzedniej (R. Mastalski: Prawo podatkowe. II część szczegółowa, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 162).

Podstawowym przepisem określającym prawo do odliczenia jest art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a. Stosownie do treści tego przepisu podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. Ustęp 2 analizowanego przepisu nawiązuje do podatku naliczonego określonego w fakturach. Z kolei przepis wskazuje, że zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 p.t.u.a. do wystawiania faktur obowiązani są podatnicy podatku od towarów i usług, przy czym w art. 32 ust. 5 p.t.u.a. zawarto dla Ministra Finansów delegację do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad wystawiania faktur, danych, które powinny zawierać, oraz sposobu i okresu ich przechowywania. Nie może przy tym budzić wątpliwości, że przekazanie do uregulowania tej materii w drodze aktu podustawowego pozostaje w zgodności z Konstytucją.

Wykonując tę delegację, Minister Finansów w rozdziale 13 rozporządzenia z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym określił zasady wystawiania i przechowywania faktur oraz not korygujących.

W § 36 przede wszystkim sprecyzowano, że faktury oznaczone wyrazami "Faktura VAT" wystawiają zarejestrowani podatnicy, posiadający numer identyfikacji podatkowej lub posługujący się numerem tymczasowym, z wyjątkiem podatników: 1) korzystających ze zwolnień określonych w art. 14 ust. 1, 5 i 6 ustawy, 2) wykonujących wyłącznie czynności wymienione w art. 7 ust. 1 ustawy lub czynności zwolnione określone w przepisach wydanych na podstawie art. 47 ustawy.

Zasady wystawiania faktur przez tych podatników określono w kolejnych przepisach rozporządzenia.

Wynika z tego, że kiedy w art. 32 ust. 1 p.t.u.a. stwierdzono, że do wystawiania faktur obowiązani są podatnicy podatku od towarów i usług, w ramach upoważnienia wynikającego z art. 32 ust. 5 ustawy Minister Finansów w rozporządzeniu z 1999 r. zobowiązał podatników zarejestrowanych do wystawiania faktur nazwanych fakturami VAT, a podatników niezarejestrowanych - do wystawiania faktur nazwanych rachunkami, których zasady wystawiania określone zostały w art. 87-90 Ordynacji podatkowej.

Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 8 września 2004 r. sygn. akt FSK 409/04 ("LEX" nr 171741), w którym wskazał, że określenie "faktura VAT", jakim posługiwały się kolejne rozporządzenia wykonawcze do ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ma zakres tożsamy z pojęciem "faktura", używanym w przepisach ustawy, i jest określeniem o charakterze technicznym, mającym na celu wyodrębnienie tego rodzaju faktur spośród innych rachunków, nazywanych często również fakturami, ale niesłużących do rozliczania podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że obowiązek rejestracji wynika z art. 9 ust. 1 p.t.u.a. Zgodnie z tym przepisem podatnicy, o których mowa w art. 5, są obowiązani, przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 2, złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3. A zatem zarejestrowanie podatnika daje mu uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego, ale również sprawia, że jest on uprawniony do wystawiania faktur VAT, z których podatek naliczony będzie mógł być odliczony od podatku należnego przez nabywcę towaru lub usługi.

Wykładnia gramatyczna przytoczonych przepisów wskazuje, że jedynie zarejestrowani podatnicy, posługujący się prawidłowym numerem identyfikacji podatkowej, są obowiązani oraz jednocześnie uprawnieni do dokumentowania swojej sprzedaży fakturami VAT, które - stosownie do art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a. - upoważniają ich odbiorców do odliczenia wykazanego w nich podatku naliczonego. Zgodnie bowiem z art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a. podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, przy czym kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. Oczywiście, kiedy mowa w tym przepisie o fakturach, chodzi o faktury wystawione zgodnie z obowiązującą w podatku od towarów i usług zasadą "opodatkowanie - odliczenie", czyli u wystawcy dokumentujące czynności rodzące obowiązek podatkowy i podatek należny, a u ich odbiorcy prawo do odliczenia wykazanego w nich podatku naliczonego. Fakturami takimi, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 1999 r., są jedynie "faktury VAT", czyli faktury wystawione przez zarejestrowanych podatników posługujących się prawidłowym numerem identyfikacji podatkowej. Faktura VAT wystawiona przez podatnika niezarejestrowanego jest niewątpliwie dokumentem wystawionym sprzecznie z § 36 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r., a tym samym - co do zasady - nie jest fakturą, o której mowa w art. 19 ust. 2 p.t.u.a., która daje jej odbiorcy uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego (fakturą VAT).

Analizowany przepis § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r., stanowiący, że faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur nie daje prawa do obniżenia podatku należnego o wykazany w niej podatek, jest w swej treści jednoznaczny i stanowi niejako dopełnienie treści art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a. Można wykazać, że nawet jego wyeliminowanie z obrotu prawnego nie spowodowałoby, że kwestionowane przez organy podatkowe faktury VAT niezarejestrowanego podatnika dawałyby ich odbiorcom prawo do odliczenia podatku naliczonego. A zatem przepis ten ma charakter jedynie porządkujący. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 24 września 2008 r. sygn. akt I FSK 1015/07 (niepubl.).

6.3. W wyroku z dnia 26 lutego 2008 r. sygn. akt I FSK 780/07 NSA przeprowadził wykładnię systemową omawianych przepisów, wskazując, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury nie może powstać u jej dysponenta, jeżeli u jej wystawcy nie powstaje obowiązek podatkowy w tym podatku w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu. Bez znaczenia w tym zakresie jest okoliczność nabycia prawa własności tego towaru przez jego nabywcę w świetle art. 169 K.c. Zgodnie z artykułem 19 ust. 1 p.t.u.a. podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku od towarów i usług przewidzianego w tej ustawie z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika wyłącznie w odniesieniu do podatku wynikającego z faktury, dokumentującej faktycznie zrealizowaną przez jej wystawcę czynność podlegającą opodatkowaniu tym podatkiem. W przypadku gdy podatek wynika jedynie z faktury, która nie dokumentuje faktycznego zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy u jej wystawcy, faktura taka nie daje uprawnienia

do odliczenia wykazanego w niej podatku. Dysponowanie w tym przypadku przez nabywcę fakturą wystawioną przez zbywcę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z tego uprawnienia, który nie stanowi per se uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy.

Niewystarczające jest przy tym dla prawa do odliczenia podatku z danej faktury jedynie ustalenie, że towar znalazł się w posiadaniu nabywcy, jeżeli nie zostanie wykazane, że to w wyniku czynności udokumentowanej tą właśnie fakturą, rodzącej u sprzedawcy powstanie obowiązek podatkowy, doszło do nabycia tego towaru. Okoliczność nabycia prawa własności tego towaru przez jego nabywcę w świetle art. 169 K.c. nie ma w takiej sytuacji istotnego znaczenia, gdyż prawo do odliczenia podatku naliczonego u nabywcy towaru przysługuje z tytułu podatku należnego powstałego u jego zbywcy, będącego następstwem realizacji przez zbywcę czynności opodatkowanej (sprzedaży towaru lub świadczenia usługi), a nie z tytułu uzyskania przez nabywcę prawa własności towaru. Przepis art. 19 ust. 1 p.t.u.a. należy interpretować w taki sposób, że faktura nieodzwierciedlająca rzeczywiście dokonanej czynności przez jej wystawcę, która rodziłaby u niego obowiązek podatkowy, nie daje odbiorcy tej faktury prawa do odliczenia wykazanego w niej podatku, nawet gdy pozostaje on w dobrej wierze, sądząc, że wszedł w posiadanie towaru wykazanego w fakturze na podstawie skutecznej czynności cywilnoprawnej mającej miejsce pomiędzy nim a wystawcą faktury. Przyznanie bowiem prawa do odliczenia podatku w takim przypadku oznaczałoby, że prawo do odliczenia przysługuje z tytułu samego posiadania faktury z wykazanim podatkiem, który nie jest należny od podmiotu, który fakturę taką wystawił, jako nierealizującym czynności opisanej w tej fakturze (innym zagadnieniem jest obowiązek uiszczenia przez ten podmiot podatku wykazanego na fakturze bez obowiązku podatkowego). Tymczasem prawo do odliczenia podatku jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu. Jeżeli brak takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może z jej tytułu powstać obowiązek podatkowy, a tym samym brak prawa do odliczenia podatku z takiej faktury. Względny obiektywny bowiem powodują, że nie można odliczyć podatku, który nie powstał w ogóle na uprzednim etapie obrotu. Umożliwienie w takiej sytuacji skorzystania z prawa do odliczenia podatku z faktury dokumentującej czynność, która faktycznie nie została dokonana i nie zrodziła obowiązku podatkowego u jej wystawcy, byłoby sprzeczne z konstrukcją podatku od towarów i usług, umożliwiającą odliczenie zawartych w cenach towarów i usług faktycznie należnych z tytułu czynności nabycia tych towarów i usług. W omawianym przypadku kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą "podszywającą" się pod ten podatek, w celu wyłudzenia jej od nabywcy towaru (przy założeniu, że działa on w nieświadomości tego procederu). Tymczasem w art. 19 ust. 1 p.t.u.a. wskazano, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, a nie kwotę wykazaną jedynie jako ten podatek, niebędącą nim faktycznie, a więc niebędącą świadczeniem należnym Skarbowi Państwa.

Dotychczasowe rozważania prowadzą do wniosku, że w świetle art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w związku z § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, gdy wynika on z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany na potrzeby podatku od towarów i usług.

6.4. Dokonując oceny konstytucyjności przepisu § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. należy wskazać, że nie był on przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 sygn. SK 22/03 (OTK ZU-A 2004, nr 6, poz. 59) stwierdził, że § 50 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245) w zakresie, w jakim pozbawia prawa do obniżenia podatku należnego podatnika VAT nabywającego towar czy usługę od podmiotu, który wystawił fakturę wraz z kwotą podatku, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku, a kwota wykazana w fakturze została zapłacona, jest niezgodny z art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Orzeczenie to jednak dotyczyło prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur określonych w art. 33 p.t.u.a., a nie z faktury wystawionej przez niezarejestrowanego podatnika. Natomiast wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r. sygn. U 9/97 (OTK ZU-A 2004, nr 6, poz. 59) i z dnia 11 grudnia 2001 r. sygn. SK 16/00 (OTK ZU 2001, nr 8, poz. 25) potwierdzały konstytucyjność przepisów wykonawczych dotyczących braku prawa do odliczenia podatku naliczonego dla nabywców posiadających fakturę lub fakturę korygującą niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy. Odmienny pogląd w tym względzie wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r. sygn. akt 27 kwietnia 2004 r. (OTK ZU-A 2004, nr 4, poz. 33), uznając, że § 48 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268, Dz.U. Nr 46, poz. 438, Dz.U. Nr 155, poz. 1290 i Dz.U. Nr 216, poz. 1828 oraz z 2003 r. Dz.U. Nr 115, poz. 1079, Dz.U. Nr 152, poz. 1483, Dz.U. Nr 158, poz. 1534 i Dz.U. Nr 224, poz. 2229) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Podkreślenia wymaga fakt, że wskazany przepis również dotyczył prawa do odliczenia podatku naliczonego dla nabywców posiadających fakturę lub fakturę korygującą niepotwierdzoną kopią u sprzedawcy. Trybunał Konstytucyjny zaakcentował, że odstępuje od wcześniejszych poglądów z uwagi na zmianę otoczenia legislacyjnego, a zwłaszcza art. 32a p.t.u.a. Szczegółowa analiza opisanych orzeczeń potwierdza tezę, że § 50 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r., dotyczący prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez podmiot niezarejestrowany, nie był przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w pkt 5.2 uzasadnienia uchwały i uznanie, że sporny przepis stanowi niejako dopełnienie treści art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a., brak jest podstaw do przyjęcia, że istnieją wątpliwości, czy jest on niezgodny z Konstytucją R.P.

W tym miejscu jednak należy podkreślić, że stosownie do treści art. 8 ust. 1 Konstytucji R.P. obowiązkiem sądów administracyjnych i organów podatkowych jest dokonywanie wykładni przepisów podatkowych zgodnie z Konstytucją RP, z uwagi na jej nadrzędny charakter. Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę na pogląd wyrażony w wyroku z dnia 24 września 2008 r. sygn. akt I FSK 1015/07, w którym NSA stwierdził: "Jeżeli przeprowadzone postępowanie podatkowe wykaze, że odliczenie podatku naliczonego przez działającego w dobrej wierze podatnika nastąpiło z faktury VAT niezarejestrowanego podatnika, który obiektywnie był zobligowany do jej wystawienia, lecz jedynie brak formalny rejestracji czynił go nieuprawnionym w tym zakresie, przy jednoczesnym ustaleniu, że podatnik ten zarejestrował się, a wykazany na

fakturze podatek zadeklarował i rozliczył z organem podatkowym, wykładnia przepisu art. 19 ust. 1 i 2 p.t.u.a., dokonana zgodnie z wyrażoną w art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności, prowadzić musi do umożliwienia temuż podatnikowi (nabywcy) realizacji prawa do potrącenia podatku naliczonego, zgodnie z wyrażoną w tym przepisie zasadą neutralności".

6.5. Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), podjął uchwałę jak w sentencji.

2009-05-26 • TK • P 58/07 • AKC z 2004 r.



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 26 maja 2009 r.

P 58/07

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Hermeliński - przewodniczący

Maria Gintowt-Jankowicz - sprawozdawca

Andrzej Rzepliński,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 26 maja 2009 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego:

czy § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668, ze zm.) jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) i art. 92 ust. 1 oraz z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**§ 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668 ze zm.) jest zgodny:**

**a) z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) i art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**b) z art. 2 i art. 217 Konstytucji.**

### UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 17 lipca 2007 r. (sygn. akt I FSK 927/06) Naczelny Sąd Administracyjny, przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne w sprawie zgodności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywania wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z art. 55 ust. 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym z 2004 r.) oraz z art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Wątpliwości co do konstytucyjności wskazanych przepisów pojawiły się w związku z następującym stanem faktycznym:

Naczelnik Urzędu Celnego w Bielsku-Białej wydał 19 kwietnia 2005 r. postanowienie w sprawie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa, z których jedna kwestia dotyczyła obowiązku określonego w zakwestionowanym § 8 rozporządzenia. Zdaniem Spółki "FL POLAND" sp. z o.o., wnoszącej pytanie, obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego wzoru ewidencji oraz sposobu jej prowadzenia został nałożony bez upoważnienia ustawowego, tj. z naruszeniem delegacji ustawowej wynikającej z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym. Ponadto strona stwierdziła, że § 8 rozporządzenia jest na tyle niejasny, iż nie ma możliwości jego prawidłowego stosowania. Stanowisko to zostało przez Naczelnika Urzędu Celnego uznane za nieprawidłowe. Art. 55 ustawy o podatku akcyzowym nakłada na podatnika prowadzącego działalność gospodarczą nabywającego wyroby zharmonizowane z akcyzą zapłaconą na terytorium państwa członkowskiego szczególne obowiązki, m.in. obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych. W ust. 3 tego artykułu została zamieszczona delegacja dla ministra właściwego ds. finansów do wydania rozporządzenia, m.in. w sprawie sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych. Zaskarżone rozporządzenie zostało zatem wydane na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Ponadto przepisy tego rozporządzenia (§ 1, § 3 i § 8) w sposób jednoznaczny określają zarówno krąg adresatów, jak i ich obowiązki. Postanowienie to zostało utrzymane w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej w Katowicach z 28 czerwca 2005 r.. Skarga na tę decyzję została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (wyrok z 27 lutego 2006 r.). Od powyższego wyroku została wniesiona kasacja.

Zdaniem sądu pytającego, art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym upoważnił Ministra Finansów do określenia m.in. sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Tymczasem w § 8 rozporządzenia wskazano, że przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji wzór ewidencji i sposób jej prowadzenia powinny zostać uzgodnione z naczelnikiem urzędu celnego. Minister Finansów nałożył zatem na podatników nowe obowiązki. W upoważnieniu do wydania rozporządzenia nie było mowy o tym, aby podatnik musiał uzgadniać wzór ewidencji oraz sposób jej prowadzenia z naczelnikiem urzędu celnego. Rodzi to wątpliwość, czy wskazany przepis rozporządzenia nie wykracza poza upoważnienie ustawowe zawarte w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, a tym samym czy nie narusza art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W opinii sądu pytającego, zakwestionowany § 8 rozporządzenia wprowadził nowe, nieznane postępowaniu podatkowemu pojęcia, takie jak: "uzgodnienie" i "pisemne zatwierdzenie", a przytoczone definicje nie są jednoznaczne. Nie wiadomo, na czym ma polegać uzgadnianie sposobu ewidencji, a także czy ma to przybrać postać postępowania mediacyjnego, czy też dominować będzie element władczy. Podobne wątpliwości budzi konieczność uzyskania przez podatnika "zatwierdzenia" pisemnego wzoru ewidencji. Nie wskazano bowiem formy odmowy zatwierdzenia ani sposobu jej zwalczania przez podatnika. Takie uregulowanie narusza zasadę poprawnej legislacji, a tym samym art. 2 Konstytucji.

Konkludując, zdaniem sądu pytającego, Minister Finansów nałożył na podatnika dodatkowe obowiązki nieprzewidziane w ustawie o podatku akcyzowym. Nakładanie na podatnika obowiązków w przepisach rozporządzenia w zakresie, w jakim w przyszłości może to wpłynąć na wysokość zobowiązania podatkowego, narusza art. 217 Konstytucji.

2. Minister Finansów w piśmie z 24 stycznia 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że § 8 rozporządzenia jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Minister Finansów przedstawił następujące argumenty:

Zakwestionowane rozporządzenie miało określić sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Sposób prowadzenia ewidencji to nie tylko elementy, które ta ewidencja powinna zawierać oraz forma jej prowadzenia, ale także określony tryb postępowania gwarantujący jej formalną poprawność. Rozporządzenie Ministra Finansów określa elementy, które ewidencja ta powinna zawierać (§ 3 rozporządzenia), formy jej prowadzenia (§ 5-7 rozporządzenia) oraz tryb postępowania zapewniający poprawność prowadzonej ewidencji (§ 8 rozporządzenia). Brak jest zatem podstaw do uznania, że uregulowania przewidziane w § 8 rozporządzenia wykraczają poza upoważnienie ustawowe, a tym samym naruszają art. 92 Konstytucji.

Z uwagi na to, że przepisy nie określiły wzoru ewidencji, rolą naczelnika urzędu celnego jest jedynie sprawdzenie, czy przedłożony wzór ewidencji spełnia wymogi określone w zakwestionowanym rozporządzeniu (§ 3 i § 5-7). Zatwierdzenie ewidencji nie zawiera elementów uznaniowości i stanowi czynność materialno-techniczną. Ponadto podatnik ma możliwość dochodzenia pozytywnego dla niego rozstrzygnięcia w drodze art. 227 k.p.a. - środek prawny w postaci skargi do organu wyższego stopnia.

Minister Finansów podkreśla, że możliwość uzgodnienia wzoru ewidencji i jego zatwierdzenia przez organ leży przede wszystkim w interesie podatnika. Wyeliminowanie nieprawidłowości chroni podatnika przed konsekwencjami wynikającymi ze stwierdzenia tych nieprawidłowości w późniejszym etapie np. kontroli podatkowej.

Minister Finansów, nakładając na podatnika obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego i zatwierdzenia przez niego wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia, nie nałożył podatków, innych danin publicznych, nie określił podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych ani zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Ponadto obowiązek ten nie ma żadnego wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Tym samym nie narusza art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 11 maja 2009 r. przedstawił stanowisko, że § 8 rozporządzenia jest zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Na wstępie Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że zaskarżone rozporządzenie zostało uchylone z dniem 1 marca 2009 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11). Pomimo tego § 8 rozporządzenia będzie stanowić podstawę rozstrzygnięcia sprawy przez sąd pytający. Dlatego też nie zachodzi przesłanka do umorzenia postępowania przed Trybunałem.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, wymogiem wynikającym z art. 217 Konstytucji jest obowiązek regulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie. W szczególności dotyczy to przedmiotu, podmiotów i stawek podatkowych.

Obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych został wprowadzony w art. 55 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym. W ust. 3 art. 55 zawarte zostało upoważnienie do wydania przez Ministra Finansów rozporządzenia, w którym m.in. miał być określony sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów zharmonizowanych. Równocześnie ustawodawca wskazał w tym upoważnieniu, że konieczne jest zebranie poprzez ewidencję informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów oraz kwoty należnej akcyzy. Posługując się definicją pojęcia "sposób" przedstawioną w Słowniku języka polskiego pod red. M. Szymczaka (t. s, wyd. IX, Warszawa 1994 r., s. 298), Prokurator Generalny wskazał, że dla zapewnienia informacji, o których mowa w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, uzasadnione jest uzgodnienie wzoru ewidencji i sposobu jej prowadzenia oraz ich zatwierdzenie przez naczelnika urzędu celnego. Rozwiązanie takie nie może więc wykraczać poza upoważnienie ustawowe i pozostawać w sprzeczności z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Obowiązek prowadzenia przez podatnika ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych stanowi dokumentowanie stanu faktycznego, nie dotyczy natomiast podatku w tym znaczeniu, że zapisy ewidencji nie mają bezpośredniego znaczenia dla określenia wysokości akcyzy. Z tego powodu, zdaniem Prokuratora Generalnego, określenie sposobu prowadzenia ewidencji w drodze rozporządzenia nie narusza zasady wyłączności ustawowej regulacji prawa daninowego wyrażonej w art. 217 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji Prokurator Generalny wskazał, że zatwierdzenie wzoru ewidencji i sposobu jej prowadzenia nie stanowi rozstrzygnięcia w sprawie obowiązku podatkowego i nie wymaga zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania. Jest to jedynie czynność techniczna polegająca na wyrażeniu zgody na prowadzenie ewidencji w formie przedstawionej przez podatnika po uprzednim sprawdzeniu, czy wzór uwzględnia elementy określone w rozporządzeniu.

II

Na rozprawę 26 maja 2009 r. nie stawił się przedstawiciel Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sędzia sprawozdawca przedstawiła stan faktyczny, na tle którego zostało sformułowane pytanie prawne, oraz argumenty, które w przekonaniu sądu

mogą przemawiać za niekonstytucyjnością § 8 rozporządzenia Ministra Finansów.

Obecni na rozprawie pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

### III

#### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

##### 1. Uwagi wstępne.

W pierwszej kolejności Trybunał odniósł się do kwestii utraty mocy obowiązującej przepisu będącego przedmiotem kontroli w niniejszym pytaniu prawnym. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) Trybunał Konstytucyjny umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

Sytuacja taka ma miejsce w tym wypadku. Dnia 1 marca 2009 r. weszła w życie ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 Nr 3, poz. 11; dalej: nowa ustawa o podatku akcyzowym), która zastąpiła dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.; dalej: ustawa o podatku akcyzowym). W związku z utratą mocy obowiązującej ustawy z 2004 r. o podatku akcyzowym utraciły moc obowiązującą niektóre rozporządzenia wydane na podstawie upoważnień zawartych w tej ustawie, w tym także zakwestionowane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywania wyrobów akcyzowych (Dz. U. Nr 74, poz. 668, ze zm.; dalej: rozporządzenie Ministra Finansów, rozporządzenie). Tym samym moc obowiązującą utracił zarówno zakwestionowany § 8 rozporządzenia, jak i art. 55 ust. 3, wskazany jako wzorzec kontroli.

Ustosunkowując się do tej kwestii, należy jednak zaznaczyć, że przepis objęty niniejszym pytaniem prawnym, pomimo utraty mocy obowiązującej, będzie podstawą wydania rozstrzygnięcia w sprawie zawisłej przed sądem pytającym. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny, mając na uwadze ochronę konstytucyjnych wolności i praw, zdecydował się dopuścić ocenę jego zgodności z Konstytucją. Z uwagi na fakt, że kontrola konstytucyjności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów dotyczyć będzie przede wszystkim ustalenia, czy przepis ten został wydany w granicach upoważnienia zawartego w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, należało dopuścić jako wzorzec kontroli także nieobowiązujący art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym.

##### 2. Przedmiot kontroli.

Niniejsze pytanie prawne dotyczy zgodności § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 92 ust. 1, art. 2 i art. 217 Konstytucji.

Przepisy zakwestionowanego rozporządzenia dotyczą specjalnej procedury tj. dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. Sytuacja taka ma miejsce, gdy polski podmiot prowadzący działalność gospodarczą planuje nabycie w innym państwie członkowskim wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. W ramach tej procedury dostawca wyrobów z innego państwa członkowskiego zobowiązany jest do zapłaty lokalnego podatku akcyzowego. Dopiero po zapłaceniu podatku akcyzowego w państwie wysyłki oraz dostarczeniu wyrobów do polskiego nabywcy podmiot ten jest uprawniony do zwrotu akcyzy zapłaconej w państwie wysyłki (S. Parulski, Akcyza. Komentarz., Kraków 2005).

Procedura ta została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 2004 r. w związku z dostosowywaniem polskiego systemu opodatkowania podatkiem akcyzowym do prawa unijnego. Wiązało się z wprowadzeniem wielu nowych, nieznanych dotychczas instytucji, takich jak składy podatkowe, zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy oraz procedur: zawieszenia poboru akcyzy czy właśnie dostawy wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą. W efekcie zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym, jakie nastąpiły w wyniku wprowadzenia nowych przepisów, można uznać za zasadnicze. Przepisy ustawy miały niejednokrotnie charakter ramowy, wiele szczegółowych regulacji zostało zawartych w rozporządzeniach wykonawczych wydanych przez ministra finansów.

Zakwestionowane w pytaniu prawnym regulacje wiązały się z obowiązkami podatnika, których realizacja pozwalała dostawcy wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ubiegać się o zwrot akcyzy w państwie wysyłki. Kwestie te regulował art. 55 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z nim podatnik taki był zobowiązany: 1) przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na terytorium kraju dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym do właściwego naczelnika urzędu celnego i złożyć zabezpieczenia akcyzowe; 2) potwierdzić odbiór wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na uproszczonym dokumencie towarzyszącym; 3) złożyć deklarację uproszczoną i dokonać zapłaty akcyzy na terytorium kraju w terminie 10 dni, licząc od powstania obowiązku podatkowego; 4) prowadzić ewidencję nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

Na mocy postanowień art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym minister właściwy do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z uwzględnieniem konieczności zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

Na podstawie przedmiotowej delegacji Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym określił wskazane wyżej elementy. Zakwestionowany § 8 tego rozporządzenia wprowadził obowiązek uzgodnienia przygotowanego wzoru ewidencji oraz sposobu jej prowadzenia z naczelnikiem urzędu celnego oraz uzyskania pisemnego zatwierdzenia jej prawidłowości. Każda zmiana zaakceptowanego przez naczelnika urzędu wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia i ewentualnego programu komputerowego wymagała ponownego pisemnego zatwierdzenia.

Zarzuty sądu pytającego sprowadzają się do trzech kwestii. Po pierwsze, zdaniem sądu, nałożenie na podatników nowych obowiązków, nieokreślonych w upoważnieniu zawartym w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, polegających na konieczności uzgodnienia elementów ewidencji z naczelnikiem urzędu celnego, a następnie uzyskania pisemnego zatwierdzenia, narusza art. 55 ust. 3 i tym samym art. 92 ust. 1 Konstytucji.



Po drugie, użycie niejasnych pojęć takich jak "uzgodnienie" i "pisemne zatwierdzenie", a także brak wskazania procedury dochodzenia przez podatnika do pozytywnych dla niego rozstrzygnięć oraz sposobu odwołania się od odmowy pisemnego zatwierdzenia ewidencji przez naczelnika urzędu celnego narusza zasady poprawnej legislacji wynikające z art. 2 Konstytucji.

Po trzecie, określenie w rozporządzeniu, a nie w ustawie nowych obowiązków, co może wpływać na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym, -narusza art. 217 Konstytucji.

3. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym oraz z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do pierwszego ze wskazanych przez sąd pytań zarzutów należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, w którym przyjęto, że rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego, precyzyjnego upoważnienia ustawowego i tylko w granicach tego upoważnienia. Interpretując art. 92 ust. 1 Konstytucji, powołany jako wzorzec kontroli w niniejszym pytaniu prawnym, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że ustawowe upoważnienie do wydawania rozporządzeń musi mieć szczegółowy charakter:

- 1) pod względem podmiotowym, tj. musi określać organ właściwy do wydania rozporządzenia;
- 2) pod względem przedmiotowym, tj. ma wskazywać zakres spraw przekazanych do uregulowania;
- 3) pod względem treściowym, tzn. ma wskazywać - w formie pozytywnej lub negatywnej - wytyczne dotyczące treści aktu.

Istota rozwiązania przyjętego w art. 92 ust. 1 Konstytucji polega więc na tym, że wszystkie podstawowe kwestie dotyczące przyszłej regulacji powinny być przesądzone w akcie delegującym, czyli w ustawie. Rozporządzenie musi służyć realizacji celu ustawy. Ustawowe upoważnienie do wydania aktu wykonawczego (rozporządzenia) nie może mieć charakteru blankietowego. Niedopuszczalne konstytucyjnie jest takie sformułowanie upoważnienia, które w istocie upoważnia nie do wydania rozporządzenia w celu wykonania ustawy, lecz do samodzielnego uregulowania całego kompleksu zagadnień, co do których w tekście ustawy nie ma żadnych bezpośrednich unormowań albo wytycznych. Rozporządzenie jest zatem legalne, jeśli zostało wydane przez organ upoważniony, służy realizacji ustawy i mieści się w zakresie spraw przekazanych przez nią do uregulowania oraz odpowiada "merytorycznej treści dyrektywnej", której wykonaniu przepisy rozporządzenia mają służyć (zob. orzeczenie TK z 19 października 1988 r., sygn. Uw 4/88, OTK ZU z 1988 r., poz. 5, s. 58-80, oraz wyroki TK z: 24 marca 1998 r., sygn. K. 40/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 12; 13 listopada 2001 r., sygn. K 16/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 250; 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 76).

W niniejszej sprawie upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia, którego § 8 został zakwestionowany przez sąd pytający, zawarto w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z tym przepisem minister do spraw finansów publicznych został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych z uwzględnieniem konieczności zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy. Upoważnienie to spełnia zatem wszystkie trzy wymienione wyżej warunki określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji, a mianowicie: po pierwsze, określa organ właściwy do wydania rozporządzenia; po drugie, wskazuje zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu - określenie wzoru zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, wzoru deklaracji uproszczonej oraz sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych i wreszcie po trzecie, zawiera wytyczne dotyczące treści aktu - wydając to rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien uwzględnić konieczność zapewnienia informacji dotyczących ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

Kierując się powyższymi wytycznymi, Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym określił wskazane wyżej elementy, w tym także zasady prowadzenia ewidencji (§ 3-8 rozporządzenia). W § 3 rozporządzenia zostały wymienione poszczególne elementy, które ewidencja ta powinna zawierać. Następne przepisy, określając sposób prowadzenia ewidencji, dały podatnikowi prawo wyboru formy jej prowadzenia. Podatnik mógł zatem zdecydować, czy ewidencja będzie prowadzona w formie książkowej, czy też z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych. Do prowadzenia ewidencji w każdej z tych form przewidziane były bowiem szczegółowe wymagania określone w § 6 i 7 rozporządzenia. W konsekwencji § 8 rozporządzenia wprowadził obowiązek uzgodnienia, a następnie pisemnego zatwierdzenia przez naczelnika urzędu celnego wzoru ewidencji, czyli sposobu jej prowadzenia oraz - w przypadku stosowania elektronicznego przetwarzania danych o którym mowa w § 7 rozporządzenia - używanego programu komputerowego.

Zgodnie z art. 55 ust. 3 rozporządzenie wykonawcze do tego przepisu miało określić sposób prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych.

Trybunał zwraca uwagę, że delegacja ustawowa upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w rozporządzeniu "sposobu" prowadzenia ewidencji. Termin "sposób" to określony tryb postępowania, forma, a także metoda umożliwiająca zrealizowanie, osiągnięcie, uzyskanie czegoś (Słownik języka polskiego, wyd. PWN, Warszawa 2007). Zatem sposób prowadzenia ewidencji to nie tylko elementy statyczne, które ewidencja ta powinna zawierać oraz forma jej prowadzenia, lecz także określony tryb postępowania gwarantujący jej formalną poprawność.

Należy raz jeszcze przypomnieć, że przepisy rozporządzenia określają warunki zastosowania norm ustanowionych w samej ustawie i uszczegóławiają je w takim stopniu, w jakim ustawodawca tego nie uczynił ze względu na ich drugorzędne znaczenie. Rozporządzenie jest zatem funkcjonalnym uzupełnieniem ustawy. Ustawa powinna jednak pozostawić organowi upoważnionemu pewną samodzielność w unormowaniu materii, której rozporządzenie dotyczy. Istotne jest, aby podmiot wydający rozporządzenie mógł prawidłowo odczytać intencje ustawodawcy na podstawie wytycznych zawartych w upoważnieniu.

Art. 55 ustawy o podatku akcyzowym nakładał na podatnika obowiązek prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Kwestia sposobu prowadzenia ewidencji została sprecyzowana w przepisach wykonawczych.

W rozporządzeniu nie zamieszczono wzoru ewidencji, ale poszczególne elementy, które musiała ona zawierać. Obowiązek

uzgodnienia wzoru ewidencji oznaczał zatem - z punktu widzenia administracji celnej - sprawdzenie, czy określone w rozporządzeniu elementy ewidencji się w niej znalazły, a także czy zostały spełnione wymagania dotyczące prawidłowego jej prowadzenia w każdej z przewidzianych w rozporządzeniu form, w szczególności, w przypadku prowadzenia ewidencji z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, czy zastosowany do prowadzenia ewidencji program komputerowy jest kompatybilny z systemem stosowanym przez organy celne. Podatnik natomiast uzyskiwał akceptację projektowanego sposobu prowadzenia ewidencji dostosowanej do specyfiki jej przedmiotu. Pisemne zatwierdzenie gwarantowało, że ewidencja będzie prowadzona w sposób zgodny z przepisami, a także - mając na uwadze wytyczne zawarte w delegacji określonej w art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym - będzie zawierała informacje dotyczące ilości nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz kwot należnej do zapłaty akcyzy.

W konsekwencji nie można uznać, że § 8 rozporządzenia nakłada na podatnika dodatkowe obowiązki, niezwiązane ze sposobem prowadzenia ewidencji, a autor rozporządzenia wykroczył poza granice dopuszczalnego zakresu normowania wyznaczone treścią delegacji. Przepis § 8 rozporządzenia jest zatem zgodny z art. 55 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym, a tym samym także z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

#### 4. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji.

Kolejna kwestia, która zdaniem sądu pytającego pojawia się w niniejszej sprawie, to zgodność zakwestionowanego § 8 rozporządzenia z art. 2 Konstytucji. Wprowadzenie przez prawodawcę nowych, nieznanych postępowaniu podatkowemu pojęć takich jak "uzgodnienie" i "pisemne zatwierdzenie" narusza zasadę przyzwoitej legislacji. Powoduje to, że zaskarżony § 8 rozporządzenia jest niejasny i wieloznaczny, a podatnik nie może przewidzieć konsekwencji prawnych swojego zachowania.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji, a ściślej z zasadą państwa prawnego, oparty na stwierdzeniu błędów legislacyjnych, wymaga szczególnego uzasadnienia. Zarzut ten musi mieć na tyle silne podstawy, by wzruszyć domniemanie zgodności aktu prawnego z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 5 kwietnia 2005 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 43). Z tego punktu widzenia Trybunał określał uznanie aktu za niekonstytucyjny jako "środek ostateczny" (zob. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza - godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też - ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów - mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów. Zasada prawidłowej legislacji wiąże się bowiem ściśle z zasadą pewności i bezpieczeństwa prawnego (zob. wyrok z 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39).

Jak wynika z treści rozporządzenia, nie wskazuje ono wzoru ewidencji, ale określa niezbędne elementy, które w prowadzonej ewidencji powinny się znaleźć.

W przepisach prawa administracyjnego określenia "w porozumieniu", "w uzgodnieniu" występują dość powszechnie. Stosowane są one przede wszystkim w sytuacjach, kiedy jednostronne kształtowanie przez organy administracji norm zarówno generalnych, jak i indywidualnych wymaga zasięgnięcia stanowiska innego organu. Obowiązek przeprowadzenia uzgodnienia występuje także w procesie prawotwórczym. Z taką konstrukcją mamy do czynienia m.in. w przypadku, kiedy wydanie przez ministra rozporządzenie następuje "w porozumieniu" lub "w uzgodnieniu" z innym ministrem. Zwroty takie jak "za zgodą", "w uzgodnieniu" czy "w porozumieniu" wiążą się z takimi formami współdziałania, które w literaturze określa się jako kategoryczne lub mocniejsze, w przeciwieństwie do form słabszych, do których należy np. wyrażenie opinii. Oznaczają one uzyskanie zgody organu administracji na podjęcie określonego rozstrzygnięcia.

Jak podkreśla się w doktrynie prawa, konieczność dokonywania rozmaitych uzgodnień sprzyja wypracowaniu trafnego rozwiązania uwzględniającego istotne dla przedmiotu rozstrzygnięcia racje. Obowiązek współdziałania stanowi bowiem rodzaj gwarancji wyboru prawidłowego rozwiązania (Z. Kmiecik, Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym, Kraków 2004).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał uznał, że skoro rozporządzenie Ministra Finansów określa dokładnie elementy, które ewidencja powinna zawierać oraz dwie formy jej prowadzenia, tj. formę książkową albo z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, rola naczelnika urzędu celnego sprowadza się jedynie do sprawdzenia czy przedstawiony wzór ewidencji zawiera wszystkie wymagane prawem informacje (dane). Natomiast zatwierdzenie ewidencji to nic innego jak zgoda organu podatkowego na prowadzenie ewidencji w przedstawionej formie. Nie mamy tutaj do czynienia z uznaniem administracyjnym i dowolnością w stosowaniu przepisów, a jedynie z czynnością materialno-techniczną. Zgodność ewidencji z przepisami rozporządzenia skutkuje bowiem jej pisemnym zatwierdzeniem. Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem sądu pytającego, że przepis ten jest na tyle wieloznaczny, iż "nie wiadomo na czym polegać ma uzgodnienie sposobu prowadzenia ewidencji z naczelnikiem urzędu celnego".

W przypadku zaniebań w załatwieniu sprawy podatnikowi przysługuje z mocy art. 229 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. Nr 30, poz. 168, ze zm.) skarga do organu wyższego stopnia. Przedmiotem tej skargi mogą być wszelkie czynności prawne i faktyczne lub też brak czynności właściwych organów lub ich pracowników (art. 227 k.p.a.). Tym samym podatnik ma możliwość dochodzenia pozytywnych dla niego rozstrzygnięć.

Trybunał zwraca także uwagę, że z art. 84 Konstytucji wynika swoboda przysługująca ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej, w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Nie oznacza to oczywiście pełnej dowolności ustawodawcy, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych. Jednak w przypadku zachowania takich wymogów to ustawodawca, znając realia gospodarcze i społeczne, decyduje o konkretnych konstrukcjach podatkowych.

Regulacja sposobu prowadzenia ewidencji nabywanych wyrobów akcyzowych zharmonizowanych w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym, podobnie jak szereg innych kwestii, wiązała się z harmonizacją polskiego systemu podatkowego z systemem podatku akcyzowego obowiązującego w Unii Europejskiej. Była to zmiana kompleksowa, wprowadzająca wiele nowych obowiązków dotyczących podatników, m.in. także obowiązek prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Ustawodawca, biorąc pod uwagę zakres nowych obowiązków nałożonych na podatnika, np. danej podatnikom możliwości wyboru prowadzenia ewidencji w dwóch formach: książkowej lub elektronicznej, mógł zakładać, że

w fazie stosowania prawa dojdzie do wielu nieprawidłowości. Uzgadnianie wzoru ewidencji, a następnie jego pisemne zatwierdzenie przez naczelnika urzędu celnego miało temu zapobiec. Służyło to ochronie interesów podatników. Eliminacja nieprawidłowości przed przystąpieniem do prowadzenia ewidencji chroniła bowiem podatników przed konsekwencjami wynikającymi ze stwierdzenia tych nieprawidłowości w toku wykonywania przez organ podatkowy czynności w ramach kontroli podatkowej.

Przepis ten realizował pośrednio zatem jedną z ogólnych zasad postępowania podatkowego, tj. obowiązek udzielania uczestnikom postępowania informacji prawnej oraz faktycznej, ważnej dla jej praw i obowiązków (art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, ze zm.). Z zasady tej wynika obowiązek takiego działania organów, poprzez udzielanie podmiotom niezbędnych wyjaśnień i wskazówek, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa. W ocenie Trybunału, uzgodnienie sposobu prowadzenia ewidencji chroni uczestników postępowania przed tego rodzaju wypadkami.

W efekcie, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, brak jest podstaw do stwierdzenia, że § 8 rozporządzenia narusza zasadę poprawnej legislacji, a tym samym art. 2 Konstytucji.

#### 5. Ocena zgodności § 8 rozporządzenia z art. 217 Konstytucji.

Zdaniem sądu pytającego, nałożenie na podatnika nowego obowiązku jakim jest konieczność uzgodnienia i następnie zatwierdzenia przez naczelnika właściwego urzędu celnego wzoru ewidencji, sposobu jej prowadzenia oraz programu komputerowego, może wpływać w przyszłości na wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym. Stąd regulacja ta, zgodnie z art. 217 Konstytucji, powinna znaleźć się w ustawie. Sąd pytający nie przedstawił jednak żadnej argumentacji, która pozwoliłaby na uznanie tego rodzaju rozumowania za zasadne.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji "nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy".

Interpretując art. 217, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (zob. wyroki TK z: 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 9 września 2004 r., sygn. K 2/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 83; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). W praktyce bowiem, co podkreślał Trybunał w swoim orzecznictwie, nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień związanych z prawem podatkowym. Tym samym dopuszczalne jest korzystanie - w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji - z upoważnień ustawowych (wyrok TK z 2 kwietnia 2007, sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37).

Trybunał nie znalazł podstaw, aby uznać, że zakwestionowany § 8 rozporządzenia dotyczy istotnego elementu podatku akcyzowego. Obowiązek uzgodnienia z naczelnikiem urzędu celnego i zatwierdzenia przez niego prowadzenia ewidencji wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nie decyduje bezpośrednio o żadnym z elementów konstrukcji podatkowej tego podatku. Tym bardziej, że sam obowiązek prowadzenia ewidencji nałożony został w ustawie. Zdaniem Trybunału, nie jest konieczne, aby regulacja dotycząca jedynie sposobu prowadzenia ewidencji także znalazła się w ustawie. Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że § 8 rozporządzenia nie narusza art. 217 Konstytucji.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

2009-03-30 • NSA • II FPS 8/09 • ORD: art. 17



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 30 marca 2009 r.

II FPS 8/08

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Stanisław Bogucki, Grzegorz Borkowski, Bogusław Gruszczyński (sprawozdawca), Grzegorz Krzymień, Włodzimierz Kubiak (współsprawozdawca), Krystyna Nowak.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego w sprawie ze skargi kasacyjnej W. S.A. w P. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 grudnia 2006 r. w sprawie ze skargi W. S.A. w P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 maja 2006 r. w przedmiocie straty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r., po rozpoznaniu w dniu 30 marca 2009 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 22 października 2008 r. sygn. akt II FSK 972/07 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy włączenie podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 ze zm.) w brzmieniu ustalonym przez art. 15 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302), do danej kategorii podatników, o których mowa w art. 5a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, nastąpiło od dnia 1 września 2003 r. czy też od dnia 1 stycznia 2004 r.?"

podjął następującą uchwałę:

**Włączenie podatników, wymienionych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489 ze zm.) w brzmieniu ustalonym przez art. 15 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302), do danej kategorii podatników, o których mowa w art. 5a ust. 1 pkt 1 cytowanej ustawy o urzędach i izbach skarbowych, nastąpiło z chwilą zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 5 ust. 9b lit. c), nie wcześniej jednak niż dnia 1 stycznia 2004 r. Zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla tych podatników nastąpiła zatem najwcześniej z dniem 1 stycznia 2005 r.**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 11 sierpnia 2004 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wszczął w stosunku do W. S.A. z siedzibą w P. postępowanie kontrolne. W dniu 30 września 2005 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu wydał decyzję określającą tej Spółce stratę w podatku dochodowym od osób prawnych za 2001 r. w wysokości o 1.706.479,26 zł niższej aniżeli zadeklarowana. Rozstrzygnięcie to zostało utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu decyzją z dnia 15 maja 2006 r.

Spółka złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu skargę na decyzję organu odwoławczego. W toku postępowania sądowego podniosła zarzut nieważności postępowania. Uzasadniając go, wskazała, że sytuacja, w której postępowanie wszczyna Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, a decyzję wydaje dyrektor urzędu kontroli skarbowej, była możliwa jedynie wobec podmiotu, względem którego nastąpiła zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego na wyłącznie właściwego w zakresie określonych kategorii podatników. W jej przypadku taka zmiana nastąpiła dopiero od dnia 1 stycznia 2005 r., a więc po wszczęciu postępowania kontrolnego.

Wyrokiem z dnia 28 grudnia 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej. Sąd nie podzielił zarzutu nieważności postępowania, uwzględniając skargę z innych powodów. Uznał bowiem, że zmiana naczelnika urzędu skarbowego w odniesieniu do Spółki nastąpiła z dniem 1 stycznia 2004 r. Podstawą tej zmiany był art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489 ze zm., cytowanej dalej w skrócie jako "u.u.i.s.") w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302, cytowaną dalej w skrócie jako "u.w.k.s."). Spółka spełniała przesłankę wynikającą z tego przepisu, gdyż według stanu na dzień 31 grudnia 2003 r. jej akcje były objęte w 99,87% przez akcjonariusza zagranicznego. A zatem była ona podmiotem zarządzanym bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego lub nierezydent dysponował co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu.

Rozważając kwestię daty zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, Sąd zauważył, że zgodnie z art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. zmiana właściwości dla kategorii podatników wymienionej w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s. następowała z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym nastąpiło ich włączenie do danej kategorii podatników. W ocenie Sądu, Spółka została włączona do wyżej wspomnianej kategorii podatników w 2003 r., kiedy art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s. został ogłoszony, a nie z dniem 1 stycznia 2004 r., kiedy przepis ten wszedł w życie.

Skargę kasacyjną od opisanego orzeczenia wniosła Spółka, zarzucając mu m.in. naruszenie:

-art. 145 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) w związku z art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), w związku z art. 233 § 1 pkt 2 lit. b) Ordynacji podatkowej w związku z art. 24a ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), cytowanej dalej w skrócie jako "u.k.s.", w brzmieniu z dnia 11 sierpnia 2004 r., w związku z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) i z art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. Zdaniem Spółki, w sprawie istniały podstawy do stwierdzenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu nieważności decyzji Dyrektora Izby Skarbowej. Organ ten rażąco naruszył art. 233 § 1 pkt 2 lit. b) Ordynacji podatkowej, utrzymując w mocy decyzję wydaną z naruszeniem przepisów o właściwości, podczas gdy powinien ją uchylić i przekazać sprawę właściwemu organowi podatkowemu,

-art. 145 § 1 pkt 2 P.p.s.a. w związku z art. 247 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 24a u.k.s. w brzmieniu z dnia 11 sierpnia 2004 r., w związku z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) i art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. oraz w związku z art. 135 P.p.s.a. W ocenie Spółki, w sprawie istniały podstawy do stwierdzenia przez Sąd pierwszej instancji nieważności decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, gdyż została ona wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,

-art. 145 § 1 pkt 2 P.p.s.a. w związku z art. 247 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 24a u.k.s., w brzmieniu z dnia 11 sierpnia 2004 r., w związku z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) i z art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. Spółka bowiem stwierdziła, że istniały podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji Dyrektora Izby Skarbowej, gdyż została ona wydana z naruszeniem przepisów o właściwości.

Rozpoznając powyższe zarzuty na rozprawie w dniu 22 października 2008 r., Naczelny Sąd Administracyjny postanowił przedstawić, na podstawie art. 187 § 1 P.p.s.a., składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: czy włączenie podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s., w brzmieniu ustalonym przez art. 15 u.w.k.s., do danej kategorii podatników w rozumieniu art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. nastąpiło od dnia 1 września 2003 r. czy też od dnia 1 stycznia 2004 r.?

W uzasadnieniu postanowienia skład orzekający wskazał, że przytoczone zagadnienie prawne wynika z możliwości niejednoznacznego rozumienia zakresów regulacji prawnych, zawartych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) oraz art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. Sąd zauważył, że art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. b)-d) u.u.i.s., który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2004 r., wymienia jedynie kategorie podatków. O włączeniu podatników do danej kategorii decyduje natomiast art. 5a ust. 1 u.u.i.s., który zaczął obowiązywać w dniu 1 września 2003 r. Włączenie podatników więc było aktem poprzedzającym akt wskazania na właściwość. Możliwość wyznaczenia terytorialnego zasięgu działania oraz właściwość naczelników urzędów skarbowych nie może i nie powinna być utożsamiana z włączeniem podatników do danej kategorii. Tym samym art. 5 ust. 9b lit. c) u.u.i.s. nie musiał obowiązywać w tym samym czasie co art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s.

Skład orzekający zwrócił też uwagę na obowiązek zawiadomienia o zmianie właściwości. Powinność ta wynika z art. 5a ust. 3 u.u.i.s., który stanowi, że podatnicy, o których mowa w art. 5 ust. 9b, są obowiązani, w przypadku ustalenia właściwości zgodnie z art. 5 ust. 9a pkt 1, zawiadomić o zmianie właściwości dotychczas właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia 15 października roku poprzedzającego rok, od którego nastąpi ta zmiana, składając zawiadomienie według ustalonego wzoru. W przypadku gdy włączenie ich do kategorii podatników określonych w art. 5 ust. 9b pkt 1-6 i pkt 7 lit. b)-d) nastąpiło w okresie od dnia 15 października do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego rok, od którego następuje zmiana właściwości. Przepisy te weszły w życie również 1 września 2003 r. Zdaniem Sądu, jeśli przyjąć, że zmiana właściwości następowała od dnia 1 stycznia 2004 r., to jasne jest, dlaczego art. 5a ust. 3 oraz art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. weszły w życie 1 września 2003 r. Włączenie powinno poprzedzać obowiązek zawiadomienia. Gdyby zaaprobować odmienną interpretację, to zbędne byłoby wprowadzanie obowiązku zawiadomienia do dnia 15 października.

W motywach pytania prawnego powołano się również na konsekwencje uznania, że włączenie podatników do danej kategorii nastąpiło w dniu 1 stycznia 2004 r. W ocenie Sądu, absurdem byłoby wtedy przyjmowanie daty 1 września 2003 r. jako dnia wejścia w życie art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. W istocie rzeczy oznaczałoby to, że ustawodawca powołał do życia organy podatkowe, które przez cały 2004 r. nie miały żadnych kompetencji do prowadzenia kontroli podatkowych i postępowania podatkowych.

Oprócz tego Sąd wskazał na wyraźne rozróżnienie grup podatników, wynikające z art. 5a ust. 1 u.u.i.s. W odniesieniu do podatników wymienionych w art. 5a ust. 1 pkt 2 u.u.i.s. podzielił pogląd zawarty w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 1031/05 (ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 176). Jednakże przyjął, iż pogląd ten nie ma zastosowania do podatników, o których mowa w art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. Przy jego zastosowaniu do tych podatników bowiem zbędne byłoby rozróżnienie grup podatników, skoro dla obu grup zmiana właściwości następowałaby od dnia 1 stycznia 2005 r. Sąd ponadto wskazał na odmienne stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawione w wyroku z dnia 30 lipca 2008 r. sygn. akt I FSK 875/07 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych - dostępna na [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl) - dalej w skrócie "CBOSA"), dotyczącym tego samego podatnika i okresu rozliczeniowego, lecz w nawiązaniu do podatku od towarów i usług.

Pismem z dnia 23 marca 2009 r. Prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o podjęcie uchwały, że włączenie podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s. w brzmieniu ustalonym przez art. 15 u.w.k.s., do danej kategorii podatników w rozumieniu art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. nastąpiło od dnia 1 września 2003 r.

W dniu 24 marca 2009 r. wpłynęło do Naczelnego Sądu Administracyjnego pismo Spółki z dnia 23 marca 2009 r., w którym przedstawiła ona swoje stanowisko w sprawie. W jej ocenie, włączenie podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s., do właściwej dla nich kategorii podatników nie mogło nastąpić w okresie od 1 września do 31 grudnia 2003 r.

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:**

Na wstępie należy zwrócić uwagę, że w postanowieniu odsyłającym zabrakło przedstawienia okoliczności faktycznych sprawy; są tam jedynie argumenty uzasadniające wystąpienie z pytaniem prawnym. Okoliczność ta zmusiła Naczelny Sąd Administracyjny do samodzielnego zrekonstruowania stanu faktycznego sprawy, w zakresie niezbędnym do udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie. Podkreślić jednak trzeba, że taka sytuacja powinna mieć miejsce wyjątkowo. Przyjęte bowiem

przez skład orzekający, który zadaje pytanie prawne, okoliczności faktyczne determinują w istotny sposób ocenę, czy przedłożone zagadnienie prawne spełnia wymagania z art. 187 § 1 P.p.s.a., np. nie ma charakteru abstrakcyjnego (szerzej: postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z dnia 16 stycznia 2006 r. sygn. akt I FPS 3/05, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 72). W tym wypadku taka ocena była możliwa wyłącznie dlatego, że stan sprawy jest - w rozpatrywanym przez skład poszerzonym zakresie - niesporny między stronami.

Niezależnie od tego, w odniesieniu do rozpatrywanego zagadnienia prawnego istnieje utrwalona linia orzecznicza. Nie chodzi przy tym o linię orzeczniczą dotyczącą kategorii podatników wskazanych w art. 5a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. a) u.u.i.s., tj. podmiotów o przychodzie netto stanowiącym równowartość co najmniej 5 mln euro. Linia orzecznicza, o której tu mowa, odnosi się właśnie do podatników wymienionych w art. 5a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s., a więc tych, których dotyczy przedłożone pytanie prawne. Przywołany wyżej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2008 r. sygn. akt I FSK 875/07 jest jej elementem, odwołuje się zresztą do innego orzeczenia - wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lipca 2006 r. sygn. akt I FSK 1085/05 ("LEX" nr 270025). Sąd stwierdził w ostatnio wymienionym orzeczeniu, że określony w art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. dzień 1 stycznia roku następującego po roku, w którym nastąpiło włączenie podatnika do danej kategorii podatników, to najwcześniej 1 stycznia 2005 r. Oznacza to, że naczelnicy tzw. "dużych urzędów skarbowych" nie mogli być organami właściwymi w sprawach podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b pkt 1-6 oraz w pkt 7 lit. b)-d) u.u.i.s. Podobny pogląd wynika z wyroku NSA z dnia 6 czerwca 2007 r. sygn. akt II FSK 763/06 (CBOSA) oraz z wyroku NSA z dnia 18 września 2007 r. sygn. akt I FSK 1160/07 ("LEX" nr 389394), a także z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 listopada 2006 r. sygn. akt III SA/Wa 2250/06, niepubl.

Poza przywołanymi wyżej orzeczeniami, w ramach tej linii orzeczniczej na szczególną uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 czerwca 2006 r. sygn. akt II FSK 775/05 ("LEX" nr 270329). Sąd bowiem odniósł się w nim do obu grup podatników wymienionych w art. 5a ust. 1 u.u.i.s. W jego ocenie, dopiero od dnia 1 stycznia 2004 r. zaczęły obowiązywać kryteria prawne określone w art. 5 ust. 9b pkt 7 u.u.i.s. Od wymienionej daty zatem należy ustalać terminy zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego. W konsekwencji również zmiana właściwości miejscowej, z uwzględnieniem kryterium z art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. b)-d) u.u.i.s., mogła nastąpić dopiero z dniem 1 stycznia 2005 r.

Odmienne zapatrywania wyrażono natomiast tylko w dwóch orzeczeniach. Należy do nich wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2005 r. sygn. akt I FSK 598/05 ("LEX" nr 173155). Sąd bowiem stwierdził w nim, że skoro urzędy skarbowe właściwe wyłącznie w zakresie niektórych kategorii podatników rozpoczęły działalność z dniem 1 stycznia 2004 r., to z tym dniem naczelnicy tych urzędów stali się właściwi w odniesieniu do podatników wymienionych w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. Nawiązując do tego orzeczenia, trzeba jednak podkreślić, że główną uwagę poświęcił Sąd wykazaniu, iż art. 31 ust. 3 u.w.k.s. ma zastosowanie zarówno do urzędów celnych, jak i do urzędów skarbowych. Na marginesie tego zagadnienia zaś została wyrażona przytoczona wyżej uwaga, ale bez sprecyzowania, o jakich podatników chodzi (zob. cytowany wyżej wyrok NSA z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 1031/05). Na pogląd wyrażony w wyroku z dnia 30 września 2005 r. sygn. akt I FSK 598/05 powołał się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2008 r. sygn. akt II FSK 1079/07 (CBOSA).

Z treści uzasadnienia postanowienia wynika, że Sąd opowiada się za poglądem wyrażonym w dwóch ostatnio wymienionych orzeczeniach i jednocześnie kontestuje dotychczasową praktykę orzeczniczą, prezentującą przeciwstawne stanowisko. Chodzi mu zatem o reinterpretację przyjmowanego dotychczas znaczenia art. 5a ust. 1 pkt 1 i art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s. Jest to szczególnie widoczne w nawiązaniu do wcześniejszego wyroku, rozstrzygającego ten sam problem w innej sprawie tego samego podatnika. Konieczna więc jest ocena, czy w takich okolicznościach można mówić o "poważnych wątpliwościach" w rozumieniu art. 187 § 1 P.p.s.a.

Za poważne wątpliwości uznać należy rzeczywiste wątpliwości prawne, dotyczące kwestii prawnych o zasadniczym znaczeniu w sprawie, w której powstały. Rzeczywiste wątpliwości prawne to takie wątpliwości, które mają charakter obiektywny, a więc wynikają ze stanu ustawodawstwa i orzecznictwa. Wątpliwości o charakterze subiektywnym, istniejące jedynie w przekonaniu składu orzekającego NSA, nie będą wystarczające. O poważnych wątpliwościach prawnych będzie można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych (por. postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2007 r. sygn. akt I FPS 1/07, ONSAiWSA 2007, nr 5, poz. 115, oraz R. Hauser, A. Kabat: Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych, "Państwo i Prawo" 2004, nr 5, s. 22 - za "LEX" nr 42321/5).

Warunki powyższe zostały spełnione w niniejszej sprawie. O zasadniczym znaczeniu wskazanych wątpliwości świadczy to, że ich wyjaśnienie zadecyduje o zasadności najdalej idących zarzutów skargi kasacyjnej. Zły stan ustawodawstwa - w analizowanym zakresie - jest faktem powszechnie znanym, podobnie jak to, że daje on możliwości różnego interpretowania relewantnych przepisów prawnych. Doskonale obrazuje to treść przedstawionego wyżej orzecznictwa w powiązaniu z treścią uzasadnienia pytania prawnego. Jeśli chodzi zresztą o treść pytania prawnego, to niektóre argumenty Sądu pytającego, przemawiające za zmianą kierunku orzecznictwa, nie były wcześniej badane ani szerzej rozważane. Ponadto dostrzegalne są pewne niejasności w dotychczasowej judykaturze. Okoliczności te przemawiają za uznaniem, że podjęta próba reinterpretacji dotychczas przyjmowanego znaczenia art. 5a ust. 1 pkt 1 i art. 5 ust. 9b u.u.i.s. powoduje powstanie poważnych wątpliwości co do wykładni tych przepisów. Przedstawione przez Sąd zagadnienie prawne zatem odpowiada wymaganiom art. 187 § 1 P.p.s.a., uzasadniając podjęcie uchwały.

Przechodząc do istoty sprawy, należy przede wszystkim zauważyć, że art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. stanowi, iż dla podatników, o których mowa w art. 5 ust. 9b, zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego na właściwego wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników następuje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym nastąpiło ich włączenie do danej kategorii podatników - w przypadku podatników wymienionych w art. 5 ust. 9b pkt 1-6 oraz w pkt 7 lit. b)-d) u.u.i.s. Sformułowanie "zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego na właściwego wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników następuje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym nastąpiło ich włączenie do danej kategorii podatników" wskazuje, że przepis ten reguluje kwestię terminu zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego. Potwierdza to lektura uzasadnienia projektu u.w.k.s., w którym wskazano, że dodany art. 5a określa obowiązki podatników,

którzy spełnili warunki określone w art. 5 ust. 9a do zawiadomienia o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, jak również określa w takim przypadku moment (1 stycznia roku następnego), od którego następuje zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego (zob. uzasadnienie projektu ustawy, Sejm IV kadencji, druk nr 991, "LEX", w części Dodany art. 5a).

Przedmiotem regulacji zawartej w art. 5a ust. 1 pkt 1 u.u.i.s. nie jest natomiast zagadnienie daty włączenia podatników do danej kategorii podatników. Wprawdzie ustawodawca posłużył się w tym przepisie wyrażeniem "włączenie do danej kategorii podatników", ale uczynił tak wyłącznie w celu dookreślenia terminu zmiany właściwości. Treść analizowanego przepisu nie daje podstaw do tego, aby zrekonstruować z niego normę prawną odnoszącą się do daty włączenia podatników do danej kategorii podatników. Co więcej, występujące w nim odesłanie do treści art. 5 ust. 9b pkt 1-6 oraz pkt 7 lit. b)-d) u.u.i.s. sugeruje, że sama kwestia włączenia została unormowana w innym miejscu. Konieczne zatem jest bliższe przyjrzenie się art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s., jako przepisowi dotyczącemu kategorii podatników, do której zalicza się Spółka.

Stosownie do tej regulacji, wyznaczenie terytorialnego zasięgu działania określonego urzędu skarbowego zgodnie z ust. 9a następuje w przepisach określonych na podstawie ust. 9c i może dotyczyć w szczególności osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego lub w których nierezydent dysponuje co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu. Przepis ten normuje zagadnienie wyznaczenia terytorialnego zasięgu działania określonego urzędu skarbowego, który zgodnie z art. 5 ust. 9a u.u.i.s. może zajmować się wyłącznie niektórymi kategoriami podatników albo wykonywać wyłącznie niektóre zadania "modelowego" urzędu skarbowego. Trafny jest przy tym pogląd zawarty w pytaniu prawnym, że analizowana regulacja jedynie wymienia kategorie podatników. Dodatkowo - zamieszczony w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. katalog podmiotów, które może obejmować terytorialny zasięg działania takiego urzędu, ma charakter przykładowy. Dowodzi tego użyty w tym przepisie zwrot "może dotyczyć w szczególności".

Powyższe okoliczności jednak nie mogą przesłonić faktu, że dopiero z chwilą wejścia w życie tego przepisu, a więc z dniem 1 stycznia 2004 r., pojawiły się kryteria zmiany naczelnika urzędu skarbowego. Oprócz tego dopiero wtedy zaczęło obowiązywać zamieszczone tam odesłanie do przepisów wykonawczych, wydanych na podstawie art. 5 ust. 9c u.u.i.s. Ma ono kluczowe znaczenie, gdyż analiza obu ostatnio wymienionych regulacji prowadzi do konkluzji, że to właśnie wspomniane przepisy wykonawcze decydują w istocie o tym, jakie podmioty zostaną objęte właściwością określonego urzędu skarbowego. Minister Finansów bowiem może "wybierać" kategorie podatników objętych właściwością określonych urzędów skarbowych, a nawet tworzyć nowe.

Wnioski te potwierdza treść uzasadnienia do projektu u.w.k.s. Zgodnie z jego treścią, zaniechano utworzenia urzędów skarbowych dla "specjalnej kategorii podatników" wprost w ustawie (chodzi o u.u.i.s.) ze względów pragmatycznych. Określenie bądź zniesienie szczególnej właściwości niektórych urzędów skarbowych w poszczególnych województwach uzależnione jest od faktycznych potrzeb, tj. liczby podatników spełniających warunki przedmiotowe i podmiotowe określone w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. Zjawisko to może przebiegać dynamicznie, gdyż kryteria określone dla "specjalnego podatnika", zwłaszcza przedmiotowe, mogą być swobodnie kształtowane przez samych podatników. A zatem liczby dużych podatników w poszczególnych regionach będą wielkościami różnicowanymi i zmiennymi w czasie. Dlatego też droga legislacyjna rozporządzenia Ministra Finansów jest formą najwłaściwszą, zapewniającą elastyczne regulowanie spraw (zob. cytowane już uzasadnienie projektu u.w.k.s., w części art. 5 ust. 9, 9a-9c).

Przepisy wykonawcze, o których mowa wyżej, zostały zamieszczone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. Nr 209, poz. 2027 ze zm.). W § 2 tego aktu wykonawczego wskazano, że ustala się siedziby i terytorialny zasięg działania naczelników urzędów skarbowych, właściwych wyłącznie w zakresie podatników określonych w art. 5 ust. 9b u.u.i.s., w wykazie stanowiącym załącznik nr 2 do rozporządzenia. Rozporządzenie to zostało ogłoszone w dniu 9 grudnia 2003 r. i weszło w życie dnia 1 stycznia 2004 r.

Zaprezentowane regulacje, zarówno ustawowe, jak i podstawowe, nie definiują pojęcia "włączenia do danej kategorii podatników". Niemniej jednak ich treść pozwala przyjąć, że włączenie do danej kategorii podatników, dla której wyłącznie właściwy jest naczelnik określonego urzędu skarbowego, to zaistnienie jednej z okoliczności, o których mowa w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. W przypadku rozważanym w rozpatrywanej sprawie (art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s.) będzie to chwila, od której osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej zacznie być zarządzana bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta - w rozumieniu przepisów prawa dewizowego - lub nierezydent zacznie dysponować co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu. Chwila ta będzie miała znaczenie prawne dopiero od momentu wejścia w życie przepisu, pod który możliwa stanie się subsumcja występującego w niej stanu faktycznego, a także wejścia w życie przepisu rozporządzenia wyznaczającego terytorialny zasięg działania określonego urzędu skarbowego dla niektórych kategorii podatników. Biorąc zaś pod uwagę, że objęcie tych podatników terytorialnym zasięgiem działania określonego urzędu skarbowego nastąpiło z dniem 1 stycznia 2004 r. (na mocy § 2 i § 5 rozporządzenia Ministra Finansów w związku z treścią art. 5 ust. 9b i ust. 9c u.u.i.s., a także art. 40 pkt 2 u.w.k.s.), włączenie ich do danej kategorii podatników również mogło nastąpić najwcześniej z tą datą.

Z przytoczonych względów należy stwierdzić, że włączenie podatników wymienionych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s. w brzmieniu ustalonym przez art. 15 u.w.k.s. do danej kategorii podatników, o której mowa w art. 5a ust. 1 pkt 1 cytowanej ustawy o urzędach i izbach skarbowych, nastąpiło z chwilą zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 5 ust. 9b pkt 7 lit. c) u.u.i.s., nie wcześniej jednak niż dnia 1 stycznia 2004 r. Zmiana właściwości naczelnika urzędu skarbowego zatem dla tych podatników nastąpiła najwcześniej z dniem 1 stycznia 2005 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podtrzymuje więc w całej rozciągłości dotychczasową linię orzecniczą.

Odnosząc się do argumentacji przedstawionej w pytaniu prawnym na rzecz tezy odmiennej, wypada wstępnie zauważyć, że niektóre kwestie zostały już poruszone wyżej, nie ma więc potrzeby, by do nich wracać. W odniesieniu do pozostałych należy przede wszystkim zwrócić uwagę, że rozróżnienie obu grup podatników w art. 5a ust. 1 u.u.i.s. nie może być argumentem na poparcie przeciwnego zapatrywania. Rozróżnienie to bowiem jest wyłącznie skutkiem przyjęcia w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. dwóch rodzajów cech, które stanowią kryterium objęcia właściwością naczelnika urzędu skarbowego określonego zgodnie z art. 5 ust. 9a u.u.i.s. Cechy te mają charakter przedmiotowy (podstawa przychód netto co najmniej 5 mln euro) lub

podmiotowy (podatnik jest podatkową grupą kapitałową, bankiem, zakładem ubezpieczeń, oddziałem lub przedstawicielstwem przedsiębiorstwa zagranicznego itd.). Nie oznacza ono natomiast konieczności automatycznego różnicowania tych grup podatników w zakresie daty zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego.

Skład orzekający, który zadał pytanie prawne, powołał się też na domniemanie racjonalności ustawodawcy, argumentując, że ustawodawca nie utworzyłby organów podatkowych, które w 2004 r. nie mogłyby wykonywać powierzonych im zadań, a tylko co najwyżej odbywać szkolenia. Jednakże przedstawiona w pytaniu argumentacja pomija treść art. 5a ust. 4 u.u.i.s. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku podatników wskazanych w art. 5 ust. 9b pkt 1-6 u.u.i.s., rozpoczynających działalność, właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy wyłącznie w zakresie określonych kategorii podatników od dnia rozpoczęcia tej działalności. Oznacza to, że nowopowstałe organy podatkowe nie były w 2004 r. "bezrobotne", gdyż musiały się zająć sprawami podatników, którzy w tym roku rozpoczęli działalność.

Na zakończenie trzeba nawiązać do daty wejścia w życie obowiązku powiadomienia o zmianie właściwości dotychczasowego naczelnika urzędu skarbowego do dnia 15 października (art. 5a ust. 3 u.u.i.s.). Interpretację, że chodzi w tym przypadku o 15 października 2003 r., wyklucza już sam fakt, że rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 2003 r. w sprawie wzoru takiego zawiadomienia o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego (Dz.U. Nr 175, poz. 1698) weszło w życie po tej dacie. Nieuprawnione jest bowiem przyjmowanie, że na podatników został nałożony obowiązek złożenia zawiadomienia według ustalonego wzoru w przepisany terminie, który był niemożliwy do spełnienia, gdyż brakowało w obrocie prawnym określenia tego wzoru. Niezależnie od tego, ustawodawca nie wskazał w sposób wyraźny, że chodzi o 15 października 2003 r., mimo że miał przecież taką możliwość. Datą, o której mowa w art. 5a ust. 3 u.u.i.s., może być więc również 15 października 2004 r. W rezultacie treść tego przepisu nie wpływa na wynik dokonanej wyżej interpretacji art. 5a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 9b u.u.i.s.

Z podanych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 w związku z art. 187 § 1 oraz art. 264 § 1 P.p.s.a., podjął uchwałę o treści przytoczonej w sentencji.



2009-03-30 • NSA • II FPS 5/08 • PSD: art. 4



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 30 marca 2009 r.

II FPS 5/08

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Edyta Anyżewska, Stanisław Bogucki, Bogusław Dauter (sprawozdawca), Grzegorz Krzymień, Włodzimierz Kubiak, Jerzy Rypina (współsprawozdawca).

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego w sprawie ze skargi kasacyjnej Krzysztofa Tadeusza N. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 września 2006 r. w sprawie ze skargi Krzysztofa Tadeusza N. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 czerwca 2005 r. w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, po rozpoznaniu w dniu 30 marca 2009 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 26 czerwca 2008 r. sygn. akt II FSK 665/07 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów spółki jawnej wyczerpuje definicję nabycia zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.)?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.).**

### UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 26 czerwca 2008 r. sygn. akt II FSK 665/07 Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę kasacyjną Krzysztofa Tadeusza N. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 września 2006 r. w sprawie ze skargi Krzysztofa Tadeusza N. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 czerwca 2005 r. w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów spółki jawnej wyczerpuje definicję nabycia zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm., cyt. dalej skrócie jako u.p.s.d.)?"

Wątpliwości prawne zrodziły się na tle następującego stanu faktycznego: decyzją z dnia 7 kwietnia 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w G. ustalił obdarowanemu Krzysztofowi Tadeuszowi N. i darczyńcy Stanisławie N. solidarnie, z tytułu dokonanej darowizny, podatek w wysokości 26.524,50 zł. Z niekwestionowanych ustaleń faktycznych wynikało, że zgromadzenie wspólników Zakładu Zielarskiego "K.-H." N. s.j. w K. uchwałą z dnia 17 grudnia 2004 r. wyraziło zgodę na nieodpłatne przeniesienie tzw. udziału spółkowego Stanisławy N. na rzecz jej współnika Krzysztofa Tadeusza N. Wykonując uchwałę, dnia 1 stycznia 2005 r. zawarto umowę przeniesienia ogółu praw i obowiązków w spółce. Zeznanie podatkowe o nabyciu tych praw przez Krzysztofa Tadeusza N. w drodze darowizny od matki - Stanisławy N. zostało złożone 26 stycznia 2005 r. Wartość przedmiotu darowizny organ pierwszej instancji przyjął zgodnie z zeznaniem podatkowym w wysokości 397.369 zł. Mając na uwadze, że darowizna zawarta została pomiędzy osobami zaliczonymi do pierwszej grupy podatkowej i przekraczała kwotę wolną od podatku, która w tej grupie podatkowej wynosi 9.637 zł, organ podatkowy na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.s.d. ustalił podatek od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku stanowiącej kwotę 387.732 zł.

W wyniku rozpoznania odwołania decyzją z dnia 27 czerwca 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy odniósł się przede wszystkim do podnoszonego przez stronę pominięcia w sprawie istnienia zwolnienia przedmiotowego z tytułu darowizny zakładu wytwórczego lub jego części. Stwierdzono, że zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. dotyczy nabycia zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części. Pojęcie "zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy" powinno być rozumiane szeroko, jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Pojęcie to w ocenie organu odwoławczego koresponduje z definicją przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, zawartą w art. 551 K.c. W przypadku skarżącego natomiast miała miejsce darowizna udziałów w spółce. Ponadto stwierdzono, że nie istniała możliwość zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d., ponieważ z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że dotyczy on nieodpłatnego zniesienia współwłasności, którego można dokonać wyłącznie w sytuacji występowania współwłasności łącznej albo współwłasności w częściach ułamkowych. Spółka jawna posiada według Kodeksu spółek handlowych zdolność prawną do nabywania praw i obowiązków we własnym imieniu. Konsekwencją przyznania zdolności prawnej jest posiadanie przez nią własnego majątku. Przepisy Kodeksu spółek handlowych więc nie dają oparcia pogładowi, że majątek spółki jawnej jest odrębnym majątkiem spółki osobowej, a jednocześnie przedmiotem wspólności łącznej wszystkich jej wspólników.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Krzysztof Tadeusz N. zarzucił naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.

przez jego niewłaściwą wykładnię i nieprawidłowe zastosowanie oraz art. 122, art. 187 i art. 210 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

W wyroku oddalającym skargę Sąd stwierdził, że użyty przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. zwrot "zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy" powinien być rozumiany jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Brak było jednak w ocenie Sądu pierwszej instancji podstaw do przyjęcia, że w świetle tego przepisu nabywanie udziałów w spółce jawnej jest tożsame z nabyciem zakładu lub jego części i że może zostać objęte zwolnieniem. Osobowa spółka prawa handlowego bowiem jest odrębnym podmiotem prawa, mającym przede wszystkim swój własny, niezależny od wspólników majątek. Od wspólników jest ona wyodrębniona również organizacyjnie. Od jej wspólnika - osoby fizycznej - nabyte mogą zostać jedynie jego prawa i obowiązki jako wspólnika spółki. Nie budzi natomiast zdaniem Sądu pierwszej instancji żadnych wątpliwości możliwość zastosowania omawianego przepisu do nabycia udziału w majątku przedsiębiorstwa należącego do wspólników spółki cywilnej. Nie jest ona właścicielem majątku wchodzącego w skład prowadzonego w jej ramach przedsiębiorstwa. Mimo istnienia spółki własność składników wchodzących w skład prowadzonego w jej ramach przedsiębiorstwa przysługuje w dalszym ciągu jej wspólnikom, co oznacza, że również ich nabycie jest zawsze nabyciem od wspólników, a nie od spółki.

W skardze kasacyjnej od tego wyroku Krzysztof Tadeusz N. zarzucił naruszenie:

- 1) art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. przez błędną wykładnię, co miało istotny wpływ na wynik sprawy,
- 2) art. 141 § 4 P.p.s.a. przez nieustosunkowanie się do zarzutów zawartych w skardze, co stanowi naruszenie przepisów postępowania w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy,
- 3) art. 134 § 1 P.p.s.a. w związku z art. 3 § 1 P.p.s.a. wskutek zaakceptowania naruszenia przez organ art. 122 oraz art. 187 Ordynacji podatkowej, polegającego na pominięciu przez Sąd nieustalenia przez organy prawnopodatkowego stanu faktycznego, co stanowi naruszenie przepisów postępowania i mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy,
- 4) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) oraz lit. c) P.p.s.a. przez niezastosowanie w związku z art. 151 P.p.s.a. przez błędne zastosowanie, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, przejawiający się w oddaleniu skargi zamiast jej uwzględnienia.

W związku z tak postawionymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz zasądzenie kosztów postępowania.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że z treści art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. nie wynika - wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji - że nabycie zakładu (lub jego części) może mieć miejsce jedynie w spółkach cywilnych bądź w przypadku prowadzenia zakładu przez osobę fizyczną. Omawiany przepis bowiem nie posługuje się sformułowaniami "osoba fizyczna" czy "spółka". Jest w nim mowa jedynie o zstępnych i małżonkach oraz prawach własnościowych, które im przysługują. Ustawodawca nie określa formy prawnej, w jakiej ujęte jest prawo własności. Dla zwolnienia wynikającego z tego przepisu zatem istotne są powiązania pokrewieństwa i powinowactwa, a nie forma prawna przekazania darowizny.

Uzasadniając przedstawione na podstawie art. 187 § 1 P.p.s.a. zagadnienie prawne, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w sprawie nie jest przedmiotem sporu, iż w wykonaniu uchwały zgromadzenia wspólników Zakładu Zielańskiego "K.-H." N. s.j. umową z 1 stycznia 2005 r. Stanisława N. przeniosła nieodpłatnie przysługujące jej udziały w spółce na rzecz syna Krzysztofa Tadeusza N. Na tle tak ukształtowanego stanu faktycznego sprawy sporne pozostawało to, czy darowizna udziałów w spółce jawnej objęta była zwolnieniem przedmiotowym na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Przy tym niekwestionowane było istnienie pozostałych przesłanek tego zwolnienia, tj. zaliczenie darczyńcy i obdarowanego do kręgu podmiotów wymienionych w tym przepisie oraz prowadzenie przez nabywcę zakładu w stanie nie pogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia darowizny. Sporna pozostała jedynie wykładnia części przepisu odnoszącej się do przedmiotu darowizny, którym powinien być zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część.

Jak wskazał NSA, przewidziane w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. zwolnienie jest zwolnieniem pełnym w przypadku spełnienia przewidzianych w nim warunków.

W ocenie Sądu analiza treści art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. prowadzi do trafnie wskazanych w uzasadnieniu skargi kasacyjnej wniosków, że zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli równocześnie spełnione zostały następujące warunki:

- przedmiot nabycia w drodze darowizny stanowi zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część,
- nabycie w tej drodze następuje między wskazanymi podmiotami, tj. małżonkami lub zstępными,
- nabyty zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy (dotyczy to również części zakładu) będzie prowadzony w stanie nie pogorszonym przez okres co najmniej 5 lat.

Dwie ostatnio wymienione przesłanki nie są przedmiotem sporu. Sporne w ocenie Sądu pozostawało to, czy w pojęciu zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części mieści się również darowizna udziałów w spółce jawnej. W związku z tym podniesiono, że w dotychczasowym orzecznictwie sądowym brak w tym zakresie jednolitych poglądów. W części orzeczeń zapadłych po 1 stycznia 2004 r. wyjaśniono, że nabycie udziału w rzeczach i prawach majątkowych, które są związane z przedsiębiorstwem prowadzonym w formie spółki jawnej, wyczerpuje definicję nabycia części zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 czerwca 2004 r. sygn. akt I SA/Bd 120/04, POP 2005, nr 3, poz. 77; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 marca 2008 r. sygn. akt I SA/Bk 26/08, niepubl.). W wyrokach tych, jako mające zasadnicze znaczenie dla wykładni art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., przyjęto wyjaśnienie definicji "zakładu" jako zespołu składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych celów gospodarczych. W takim też zakresie pojęcie to powinno zostać powiązane z definicją przedsiębiorstwa zamieszczoną w art. 551 K.c. Odwołując się dodatkowo do regulacji art. 58 pkt 4 i art. 64 K.s.h., odnoszących się do prowadzenia zakładu (przedsiębiorstwa) w formie spółki jawnej, stwierdzono, że nabycie udziałów w spółce jawnej w drodze dziedziczenia (analogicznie w przypadku darowizny) oznacza nabycie części zakładu. Prowadzenie tego zakładu w stanie nie pogorszonym następuje przez wstąpienie nabywcy udziałów do spółki. Dodatkowo, dla wsparcia tej argumentacji, odwołano się do poglądu wyrażonego w wyroku NSA z dnia 24 lipca 1999 r. sygn. akt III SA 7979/98, ONSA 2003, nr 3, poz. 110.

Wskazano również na poglądy doktryny, potwierdzające, że użycie w tym przepisie zwrotu "w całości lub w części" jest wyrazem dążenia ustawodawcy do objęcia zwolnieniem nabycia przedsiębiorstwa (przedmiotu działalności gospodarczej) we wszystkich formach, w jakich może ono funkcjonować w ramach obowiązującego prawa (Z. Ofiarski: Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002, s. 81). Tego rodzaju poglądy wskazujące na istotę prowadzenia zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego wyrażane były również we wcześniejszym orzecznictwie sądowym. Między innymi w wyroku z dnia 21 sierpnia 2002 r. sygn. akt I SA/Wr 881/00, niepubl., NSA przyjął, iż do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., uprawniało nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, jako mieszczące się w pojęciu nabycia zakładu lub jego części.

Sąd podniósł, że prezentowane są również odmienne poglądy, wskazujące, iż dziedzicząc udziały w spółce jawnej spadkobierca nie dziedziczy wchodzącego w skład majątku spółki przedsiębiorstwa (zakładu) lub jego części także wówczas, gdy stał się jej współnikiem (wyrok NSA z dnia 11 października 2007 r. sygn. akt II FSK 1136/06, niepubl.; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 października 2007 r. sygn. akt I SA/Sz 58/07, niepubl.).

W stanach faktycznych przywołanych wyroków nabycie prawa do udziałów w spółce jawnej następowało w drodze dziedziczenia. Zawarta w tych wyrokach wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. z uwzględnieniem przepisów regulujących funkcjonowanie przedsiębiorstw w formie spółki jawnej pozostaje aktualna również w przypadku objęcia tych udziałów w drodze darowizny. W wyrokach tych zwrócono uwagę, że mienie wniesione do spółki jawnej jako wkład oraz mienie nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia stanowi majątek spółki, a nie wspólny majątek wspólników, jak ma to miejsce w przypadku umowy spółki cywilnej (art. 863 § 1, art. 872 § 2, art. 875 § 1 K.c.). Nabycie zatem w drodze spadkobrania prawa majątkowego w postaci udziału zmarłego wspólnika w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem jakiegokolwiek ze składników majątku samej spółki, która - nie likwidowana z powodu śmierci wspólnika i prowadząca nadal działalność gospodarczą w zmienionym składzie osobowym - zachowuje swój majątek. Skoro spadkodawca nie miał żadnych uprawnień do składników majątku spółki, to uprawnień tych nie może nabyć spadkobierca, chociażby wstąpił do spółki na miejsce zmarłego wspólnika. Oznacza to, że dziedzicząc udział (lub jego ułamkową część) w spółce jawnej, spadkobierca nie dziedziczy wchodzącego w skład majątku spółki przedsiębiorstwa (zakładu) lub jego części także wówczas, gdy stał się jej współnikiem. Do tego rodzaju stwierdzeń uprawniała analiza treści przepisów Kodeksu spółek handlowych. Przede wszystkim zwrócono uwagę na ogólne zasady funkcjonowania spółek osobowych uregulowanych w art. 1, 3, art. 4 § 1 i art. 8 K.s.h. Z przepisów tych wynika, że handlowym spółkom osobowym przyznano zdolność prawną w zakresie prawa materialnego i zdolność procesową, która jest odrębna od zdolności prawnej czy procesowej przysługującej samemu wspólnikowi. Realizację tych zasad stanowi m.in. posiadanie przez spółkę własnego majątku (art. 28 K.s.h.). Z kolei prawa i obowiązki wspólnika spółki jawnej obejmują m.in. prawo udziału w zyskach i obowiązek uczestniczenia w stratach (art. 51 K.s.h.). Uczestnictwo to jest powiązane z udziałem kapitałowym wspólnika stanowiącym równowartość wkładu określonego w umowie spółki (art. 50 K.s.h.). Przedmiotem dziedziczenia zatem jest prawo majątkowe w postaci udziału w spółce jawnej, a nie prawo do udziału w majątku składającym się na prowadzone przez nią przedsiębiorstwo. Oznacza to, że nabycie w drodze spadku udziałów w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem części zakładu (rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład zakładu), lecz stanowi nabycie praw majątkowych i - jako takie - nie korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Podniesiono, że uwagi te pozostają aktualne w przypadku darowizny udziałów w spółce jawnej (art. 888 § 1 K.c. w związku z art. 25 pkt 2 i art. 50 § 1 K.s.h.).

#### **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:**

Przedstawione w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 czerwca 2008 r. do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego Sądu zagadnienie prawne: "Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów spółki jawnej wyczerpuje definicję nabycia zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d." spełnia warunki, o których mowa w art. 187 § 1 P.p.s.a., i stanowi zagadnienie budzące poważne wątpliwości. W powyższym postanowieniu Sąd zasadnie podniósł, że w orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się dwa możliwe sposoby odpowiedzi na tak postawione pytanie. W świetle pierwszego z nich nabycie w drodze dziedziczenia (darowizny) udziału w formie spółki jawnej w rzeczach i prawach majątkowych, które są związane z przedsiębiorstwem prowadzonym w formie spółki jawnej, wyczerpuje definicję nabycia części zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. Prezentowane są również poglądy odmienne, wskazujące na to, że dziedziczenie (darowizna) udziału w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem części zakładu (rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład zakładu), lecz stanowi nabycie praw majątkowych i nie korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.

Przystępując do wyjaśnienia przedstawionych wątpliwości prawnych należy stwierdzić, że wiążą się one z wykładnią art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., a w szczególności zakresu przedmiotowego zwolnienia w odniesieniu do darowizny udziałów w spółce jawnej. Należy w tym miejscu zauważyć, że jakkolwiek w treści pytania odniesiono się jedynie do nabycia zakładu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., to zakresem pytania, stosownie do treści uzasadnienia postanowienia, objęta jest również pozostała część omawianej normy, a mianowicie odnosząca się do części zakładu.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym w 2004 r. wprowadzony został do ustawy o podatku od spadków i darowizn w art. 5 pkt 4 lit. a) tiret trzeci ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443) i stanowił, że zwalnia się od podatku nabycie przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pod warunkiem, że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie nie pogorszonym przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Niedotrzymanie tych warunków powoduje utratę zwolnienia od podatku, z wyjątkiem niemożności dalszego prowadzenia tej działalności na skutek zdarzeń losowych; w wypadkach tych podatek obniża się proporcjonalnie do okresu prowadzenia działalności przez spadkobiercę lub obdarowanego. Przepis ten uchylony został z dniem 1 stycznia 2007 r. w art. 1 pkt 3 lit. a) tiret szósty ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy od podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 222, poz. 1629).

Istota przedstawionych wątpliwości wiąże się z tym, czy w pojęciu zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części mieści się również darowizna udziałów w spółce jawnej utworzonej dla prowadzenia wskazanej wyżej działalności. Innymi słowy, czy nabycie w drodze darowizny przez małżonka lub zstępnych zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części jest tożsame z darowizną udziałów w spółce jawnej, która prowadzi

zakład pod własną firmą. Nie ulega wątpliwości, że pojęcie "zakład wytwórczy, budowlany, handlowy, usługowy lub jego część", którego ustawodawca nie zdefiniował, powinno być rozumiane szeroko jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia określonych działań gospodarczych (wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r. sygn. akt SA/Bk 1048/98, "LEX" nr 37250). W jego skład wchodzi wartość wyposażenia (urządzeń, produktów, materiałów). Z praktyki organów podatkowych, jak również z orzecznictwa sądowego wynika, że pojęcie zakładu bardzo często utożsamiane jest z pojęciem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 K.c. Trzeba jednak pamiętać, że definicja przedsiębiorstwa jako zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej wprowadzona została do Kodeksu cywilnego przez ustawę z dnia 28 lipca 1990 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 55, poz. 321) z dniem 1 października 1990 r., tj. po zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, wprowadzającej pojęcie zakładu lub jego części. W związku z tym definicję przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 K.c. należy stosować jedynie posiłkowo, a nie wprost. Z punktu widzenia prowadzonych rozważań istotne jest to, że obie definicje akcentują rolę składników materialnych i niematerialnych oraz ich powiązanie organizacyjne i funkcjonalne w oderwaniu od podmiotu, do którego zakład lub przedsiębiorstwo należy.

Użycie w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. zwrotu "zakładu (...) lub jego części" bez bliższego określenia, o jaką część chodzi, nie daje podstaw do ograniczenia zakresu stosowania tego przepisu do fizycznie wydzielonej części zakładu, z wyłączeniem z zakresu jego stosowania np. ułamkowej części zakładu (wyrok NSA z dnia 21 lipca 1999 r. sygn. akt III SA 7979/98, ONSA 2000, z. 3, poz. 110). Akceptując powyższy pogląd, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów nie podziela tych wszystkich wypowiedzi (por. np. wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 29 czerwca 2004 r. sygn. akt I SA/Bd 122/04 i w Białymstoku z dnia 5 marca 2008 r. sygn. akt I SA/Bk 26/08, obydwa niepubl.; M. Unisk: Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn nabycia w drodze spadku udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, "Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2008, nr 7-8, s. 41, Z. Ofiarski: Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002, s. 81, jakkolwiek wypowiedź tego ostatniego autora nie jest jednoznaczna), które na jego podstawie wywodzą, że w normatywnym zwrocie "zakładu (...) lub jego części" mieści się również nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego.

Spółka jawna jest spółką osobową, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Zgodnie z art. 8 § 1 K.s.h. spółka jawna może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Z przepisu tego wynika, że ustawodawca przyznał spółce jawnej zdolność prawną w zakresie prawa materialnego oraz zdolność procesową. Zakres tej zdolności jest taki sam jak w przypadku spółek kapitałowych i nie budzi już wątpliwości, że pod rządami Kodeksu spółek handlowych spółka jawna posiada zdolność prawną do nabywania praw i obowiązków we własnym imieniu. Konsekwencją przyznania spółce jawnej zdolności prawnej jest prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą (art. 8 § 2 K.s.h.), a także posiadanie przez nią własnego majątku (art. 28 K.s.h.).

Wymaganie prowadzenia określonego przedsiębiorstwa przesądza o konieczności uzgodnienia przez wspólników przedmiotu działalności. Tak więc zawarcie umowy spółki wymaga porozumienia w sprawach prowadzenia określonego przedsiębiorstwa pod wspólną firmą, współdziałania w sprawach wniesienia wkładów, uzgodnienia firmy i przedmiotu działalności spółki (S. Sołtysiński, w: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja: Kodeks spółek handlowych. Komentarz, tom I, Warszawa 2001, s. 227). Możliwe jest nawet ustanowienie quasi-zarządu spółki oraz częściowe "wyprowadzenie" zarządzania poza grono wspólników (A. Kidyba: Handlowe spółki osobowe, Biblioteka prawa spółek, tom I, Kraków 2005, s. 25).

Jeżeli spółka jawna prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.), jest "przedsiębiorcą" w rozumieniu art. 4 ust. 1 tej ustawy, jak również "przedsiębiorcą" w rozumieniu art. 4 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331 ze zm.).

Posiadanie przez spółkę jawną własnego majątku powoduje, że majątek tej spółki ma charakter odrębny od majątku jej wspólników (K. Szczepański: Podatek dochodowy w spółkach prawa handlowego, Warszawa 2002, s. 33). Wspólnicy spółki jawnej nie są współuprawnionymi do majątku spółki. W razie nabycia nieruchomości, użytkowania wieczystego lub praw rzeczowych do księgi wieczystej wpisuje się firmę spółki, a nie wspólników (por. S. Sołtysiński, w: S. Sołtysiński: op.cit., s. 272). Podobnie mienie wniesione do spółki jawnej jako wkład, tak samo jak mienie nabyte przez tę spółkę w czasie jej trwania, stanowi majątek spółki, a nie majątek wspólny wspólników spółki, jak ma to miejsce w przypadku spółki cywilnej. Podzielić należy w pełni pogląd wyrażony w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 25 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Sz 58/07, niepubl.), że nabycie prawa majątkowego w postaci udziału w spółce jawnej nie jest równoznaczne z nabyciem jakiegokolwiek ze składników tej spółki.

Udział w spółce jawnej należy zakwalifikować do praw majątkowych, z którymi związany jest stosunek członkostwa w tej spółce. Jakkolwiek posiadanie udziałów w spółce jawnej wiąże się z nabyciem określonych praw i obowiązków wobec niej, wynikających z przepisów Kodeksu spółek handlowych, to nie oznacza, że ich darowanie osobie fizycznej (małżonkowi lub zstępnemu) rodzi konsekwencje w postaci nabycia całości lub części majątku tej spółki, która jest podmiotem, a nie przedmiotem prawa własności. Podzielić należy pogląd wyrażony w wyroku WSA w Łodzi z dnia 9 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Łd 315/07, niepubl.), oparty na analogicznym stanie faktycznym tylko w odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, że nie ma podstaw prawnych do stwierdzenia, iż nabycie w formie darowizny udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest równoznaczne z nabyciem na własność przedsiębiorstwa (zakładu), jakim jest ta spółka. Nabycie udziałów bowiem stanowi nabycie praw majątkowych i w żaden sposób nie może być utożsamiane z nabyciem zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. (R. Szymkowiak, G. Wiśniewski: Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn przy nabyciu przedsiębiorstwa od członka rodziny, "Przegląd Podatkowy" 2006, nr 9, s. 17).

Odmienny pogląd w tym zakresie, wyrażony m.in. w wyroku NSA z dnia 21 sierpnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Wr 881/2000, niepubl.), nie uwzględnia w stopniu wystarczającym faktu, że majątek spółki z ograniczoną odpowiedzialnością stanowi majątek odrębny od majątku jej wspólników, i kładzie nadto duży akcent na aspekty ekonomiczne, a nie prawne.

Za przyjęciem tezy, że nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie stanowi nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d., przemawia także wykładnia historyczna oraz systemowa wewnętrzna.

W pierwotnym brzmieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. ustawodawca zwalniał od podatku nabycie w drodze spadku lub darowizny zakładu rzemieślniczego, gastronomicznego, hotelu lub pensjonatu przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej, która złoży właściwemu urzędowi skarbowemu oświadczenie, że zakład rzemieślniczy, gastronomiczny, hotel lub pensjonat będzie prowadzić nadal przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Wprowadzona z dniem 1 stycznia 1990 r. zmiana była wynikiem dostosowania zwolnienia do warunków prowadzenia działalności gospodarczej ukształtowanych w ustawie z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). Wprowadzając omawiane zwolnienie, ustawodawca niewątpliwie zakładał, że przede wszystkim będzie ono miało na celu umożliwienie nieopodatkowanego przekazywania prowadzonych jednoosobowo zakładów rzemieślniczych, warsztatów, małych sklepów i tym podobnych zakładów na rzecz osób najbliższych, zwłaszcza zstępnych (R. Szymkowiak, G. Wiśniewski: op.cit., s. 15). To ratio legis nie uległo zmianie po nowelizacji omawianego przepisu w 1989 r. Do tego czasu ani w piśmiennictwie, ani też w orzecznictwie nie było wątpliwości co do rozumienia omawianego przepisu, mimo że obowiązujący wówczas Kodeks handlowy uległ zasadniczej zmianie dopiero z dniem 1 stycznia 2002 r., z chwilą wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych.

Jednym z warunków niezbędnych do skorzystania z ulgi określonej w art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d. jest prowadzenie nadal przez nabywcę zakładu lub jego części, w stanie niepogorszonym, przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny. Wykładnia systemowa wewnętrzna nakazuje przyjąć, że zamiarem ustawodawcy było bezpośrednie objęcie zakładu lub jego części przez małżonka lub zstępnych, tylko wtedy bowiem, co do zasady oczywiście, jest możliwe prowadzenie przez tę osobę zakładu lub jego części przez okres 5 lat, i to w stanie niepogorszonym. Nabycie udziałów w spółce jawnej lub innej spółce prawa handlowego nie gwarantuje nabywcy bezpośredniego wpływu na spełnienie tej ustawowej przesłanki zwolnienia, skoro właścicielem zakładu lub jego części jest inny podmiot.

Reasumując powyższe rozważania należało uznać, że w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. nabycie w drodze darowizny udziałów w spółce jawnej nie mieści się w definicji nabycia zakładu lub jego części w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 10 u.p.s.d.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 oraz art. 264 § 1 i 2 w zw. z art. 187 § 1 i 2 P.p.s.a., podjął uchwałę jak w sentencji.

2009-03-10 • TK • P 80/08 • ORD: art. 75



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 10 marca 2009 r.

P 80/08

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mirosław Granat - przewodniczący

Maria Gintowt-Jankowicz

Marian Grzybowski

Wojciech Hermeliński

Teresa Liszcz - sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

Po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 24 lutego 2009 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi:

czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**Art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.**

### UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 12 czerwca 2008 r., uzupełnionym postanowieniem z 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 335/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi - Wydział I wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym następującej treści: "Czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji".

Pytanie prawne zostało postawione na podstawie następującego stanu prawnego: skarżąca w postępowaniu przed WSA była wspólnikiem dwuosobowej spółki cywilnej, prowadzącej działalność gospodarczą i będącej zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: VAT). W dniu 5 sierpnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi określił spółce podatek należny, stwierdzając m.in. zaniżenie zobowiązania podatkowego za listopad 2000 r. w związku z pominięciem podatku od sprzedaży wyposażenia pubu. Decyzję tę podtrzymał decyzją z 23 grudnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. W dniu 21 kwietnia 2006 r. spółka zgłosiła zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT z dniem 13 marca 2006 r., ze względu na likwidację spółki. Z tego powodu postanowieniem z 15 listopada 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej umorzył postępowanie kontrolne prowadzone od 22 lutego 2005 r. przeciwko spółce, dotyczące prawidłowości samoobliczania VAT za poszczególne okresy rozliczeniowe 2001 r. Stwierdził, że wobec uwzględnienia w listopadzie 2000 r. podatku należnego od sprzedaży wyposażenia pubu, podatek należny w poszczególnych miesiącach 2001 r. został zawyżony.

Na tej podstawie, 11 grudnia 2006 r. i 29 grudnia 2006 r. skarżąca złożyła kolejne wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT i stosowne korekty deklaracji. Decyzją Naczelnika I Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty z 19 marca 2007 r. postępowanie w tej sprawie zostało umorzone jako bezprzedmiotowe, z uwagi na fakt, że spółka cywilna, będąca podatnikiem VAT, utraciła byt podatkowoprawny i zdolność procesową, a w myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. wspólnicy rozwiązanej spółki cywilnej nie są jej następcami prawnymi, lecz osobami trzecimi, odpowiedzialnymi za jej zobowiązania. Argumentację tę podzielili Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Na tle tego stanu faktycznego i prawnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi powziął wątpliwość co do zgodności art. 75 § 2 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Pytający sąd wskazał przede wszystkim, że nadpłata, zdefiniowana w art. 72 § 1 i 2 o.p., jako kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, stanowi nienależne świadczenie publicznoprawne, spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku podatkowoprawnego. Instytucja nadpłaty ma zatem doprowadzić do stanu zgodnego z prawem. Jednakże jako osoby uprawnione do żądania stwierdzenia nadpłaty ustawa wymienia tylko podatników, płatników i inkasentów. Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., osoby te są zobowiązane do złożenia korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W przypadku wspólnego prowadzenia działalności

podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie umowy spółki cywilnej, podatnikiem tego podatku jest - zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.) oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej ustawa o VAT z 2004 r.) - sama spółka cywilna, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. W konsekwencji, w orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalony jest pogląd o konieczności traktowania wspólników jako podmiotów odrębnych od spółki niebędących jej następcami prawnymi. Ustawodawca dopuszcza traktowanie jako podatnika rozwiązanej (nieistniejącej) spółki cywilnej, m.in. w zakresie jego obowiązków związanych z zakończeniem działalności (art. 5, art. 6 i art. 6a ustawy o VAT z 1993 r. oraz art. 14 i n. ustawy o VAT z 2004 r.), dopuszcza określenie zobowiązania podatkowego po rozwiązaniu spółki (art. 115 § 4 o.p.) oraz przewiduje możliwość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nie przewidując wszakże, jak tego dokonać (art. 14 ust. 9 w związku z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r.). Możliwe jest natomiast wyegzekwowanie zobowiązania należnego od rozwiązanej spółki cywilnej od jej wspólników i to bez stosowania przywileju z art. 108 § 4 o.p.

W opinii pytającego sądu, ustawodawca nie uwzględnił faktu, że określenie zobowiązania podatkowego po rozwiązaniu spółki cywilnej może - tak jak w rozpatrywanej sprawie - doprowadzić do równoczesnego powstania zaległości podatkowej i nadpłaty. Co więcej, przepisy nie rozwiązują sytuacji, w której określenie wysokości zobowiązania podatkowego (i stwierdzenie nadpłaty) jest uzależnione od złożenia korekty deklaracji w imieniu podmiotu, który utracił zdolność prawnopodatkową i procesową. W rezultacie, dopuszczalne jest uzyskanie przez Skarb Państwa podatków należnych od nieistniejącego już podmiotu - rozwiązanej spółki cywilnej - od jej byłych wspólników, nie jest zaś możliwe - w wyniku niekonstytucyjnego pominięcia - odzyskanie przez faktycznie ponoszących jego ciężar wspólników nadpłaty świadczenia nienależnie otrzymanego przez Skarb Państwa. Ograniczeniu ulega w ten sposób przysługujące wspólnikom prawo własności majątku wspólnego, który po rozwiązaniu spółki jest objęty współwłasnością w częściach ułamkowych. Zdaniem pytającego sądu, ograniczenie takie nie jest uzasadnione z punktu widzenia zasad równości i proporcjonalności, budzi też wątpliwości z punktu widzenia zgodności z ogólną zasadą demokratycznego państwa prawnego.

2. Pismem z 11 lutego 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny stwierdzając, że przepisy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p., w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej - są niezgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Prokurator Generalny w całości podzielił zastrzeżenia konstytucyjne pytającego sądu. Wskazał, że skoro mienie pozostałe po rozwiązaniu spółki cywilnej stanowi wspólny majątek wspólników, to zarówno konieczność pokrycia zaległości podatkowych, jak i ewentualne nadpłaty podatku mają wpływ na ich prawa majątkowe. Wprawdzie ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, niemniej w analizowanej sprawie brak jest - zdaniem Prokuratora Generalnego - racjonalnych przesłanek uznania, że istnieją podstawy do jej ograniczenia. Po pierwsze - nie wydaje się, aby celem ustawodawcy było zwolnienie Skarbu Państwa z obowiązku zwrotu nienależnego świadczenia. Po drugie - zaskarżona regulacja nie jest też niezbędna dla ochrony interesu publicznego, skoro w odniesieniu do zobowiązań podatkowych rozwiązanej spółki jej wspólnicy ponoszą za nie odpowiedzialność majątkową. Po trzecie - trudno dopatrzeć się akceptowalnej proporcjonalności pomiędzy efektami zakwestionowanych przepisów a ciężarami wprowadzanymi dla stron. Prokurator Generalny podkreślił, że wprawdzie badane przepisy nie zawierają wprost zakazu dochodzenia zwrotu nadpłaconego podatku, jednak ich konstrukcja uniemożliwia wspólnikom realizację przysługującego im prawa własności, a w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z podlegającym kognicji Trybunału Konstytucyjnego pominięciem legislacyjnym.

3. W piśmie z 12 lutego 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów; wniósł o stwierdzenie, że art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p., w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji (sformułowanie takie zostało użyte na s. 2 stanowiska; na s. 11 wyrażono natomiast pogląd, że zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z przywołanymi przez pytający sąd wzorcami kontroli).

Minister Finansów podkreślił na wstępie, że zarówno w świetle art. 5 ust. 1 ustawy o VAT z 1993 r., jak i art. 15 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. to spółka cywilna, a nie jej wspólnicy ma podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od towarów i usług, i tylko ona może być m.in. stroną w toczących się postępowaniach podatkowych. Wspólnicy są uznawani w tym aspekcie - także odnośnie do możliwości złożenia korekty deklaracji i domagania się zwrotu nadpłaty VAT - za osoby trzecie, co potwierdza stała linia orzecznicza sądów administracyjnych.

Odnosząc się do kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług, Minister Finansów podkreślił, że nadpłata ta jest ściśle związana z techniką samoobliczania podatku. Ponieważ konstrukcja nadpłaty zakłada korelatywne powiązanie obowiązku organu podatkowego i uprawnienia podatnika, postępowanie w sprawie nadpłaty nie może toczyć się z udziałem osób niebędących, w świetle prawa podatkowego, stroną postępowania podatkowego w zakresie VAT. Konieczna tożsamość podmiotu zobowiązanego do ponoszenia ciężarów podatkowych i uprawnionego do żądania stwierdzenia nadpłaty jest - w świetle powszechnie uznanej podmiotowości prawnopodatkowej spółki cywilnej - przeszkodą w przyznaniu stosownych uprawnień wspólnikom istniejącej lub rozwiązanej spółki, a jednocześnie uchyla zarzut naruszenia zasady równości wobec prawa. Co więcej, w opinii Ministra Finansów, uznanie, że byli wspólnicy spółki cywilnej posiadają prawo do dokonywania korekty deklaracji VAT po ustaniu bytu prawnego spółki, a zatem prawo, którego nie mieli w trakcie jej istnienia i którego nie mają np. wspólnicy (akcjonariusze) i członkowie zarządów rozwiązanych spółek kapitałowych, prowadziłoby do zaburzenia zasady równości podmiotów.

Minister Finansów podkreślił, że korekta i zwrot nienależnie zapłaconego VAT są możliwe - bez żadnych ograniczeń - w toku istnienia spółki. Jego zdaniem, wprowadzenie wyjątku od zasady dokonywania rozliczeń wyłącznie przez podmioty istniejące stanowiłoby istotny wyłom w istniejącym systemie rozwiązań prawnych i mogłoby prowadzić do istotnych problemów praktycznych, związanych np. z niepewnością co do zasad reprezentacji spółki, postępowania w razie braku zgody wspólników (aczkolwiek minister zdaje się opowiadać równocześnie za wymogiem działania łącznego), składaniem korekt wadliwych bez możliwości sprawdzenia przez organy podatkowe skorygowanych rozliczeń, możliwością dokonywania korekt również w razie niedopłaty podatku.

Minister zwrócił uwagę, że przepisy art. 14 ust. 9a-9j ustawy o VAT z 2004 r., wprowadzone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320) z mocą obowiązującą



od 1 grudnia 2008 r., przewidując możliwość otrzymania przez osoby, które w dniu ich rozwiązania były współnikami spółek cywilnych lub handlowych nieposiadających osobowości prawnej, zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, w którym spółki te były zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT. Jest to wyjątek od generalnej zasady zwrotu różnicy VAT na rzecz podatnika tego podatku (art. 87 ust. 2), jednak ograniczony spełnieniem dodatkowych przesłanek: złożeniem deklaracji korygującej przez spółkę oraz dołączeniem do niej aktualnego tekstu umowy spółki i wykazu rachunków bankowych byłych współników. Nie dotyczy on jednak instytucji nadpłaty, ale wyłącznie zwrotu różnicy VAT, wynikającej z jego końcowego rozliczenia. W tym zakresie - podobnie jak w przypadku wydawania decyzji wymiarowych bezpośrednio wobec współników jako osób odpowiadających osobiście za zobowiązania spółki - byli współnicy mają status strony postępowania podatkowego. Mechanizm powstawania nadpłaty nie uzasadnia jednak przyjęcia analogicznych rozwiązań w odniesieniu do składania deklaracji i wniosków o stwierdzenie nadpłaty przez byłych współników spółki cywilnej.

4. W piśmie z 17 lutego 2009 r. stanowisko zajął Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej; wniósł o stwierdzenie, że przepisy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Według Marszałka Sejmu to, że art. 75 i 81 o.p. odnoszą się wyłącznie do podatników, płatników i inkasentów, zaś do innych osób - tj. następców prawnych i spadkobierców - jedynie w zakresie określonym w art. 93, 93a i 97 o.p., jest podyktowane założeniami systemowymi. Problem nadpłaty podatku, różnicy między prawem do zwrotu istniejącej nadpłaty lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym a prawem skorygowania deklaracji podatkowej należy w konsekwencji powiązać z zasadami powstawania zobowiązań podatkowych.

Marszałek Sejmu wskazał, że zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże taki skutek (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), przy czym wysokość tego zobowiązania jest ujawniana przez samego podatnika w drodze samoobliczenia, który korzysta przy tym z domniemania prawidłowości (art. 21 § 3 o.p. oraz art. 99 ust. 12 ustawy o VAT z 2004 r.) albo w drodze wymiarowej decyzji podatkowej (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), w której wysokość należnego podatku określa organ podatkowy, zwalniając podatnika z odpowiedzialności za prawidłowe obliczenie wysokości podatku. Ponieważ w przypadku VAT mamy do czynienia z pierwszą z wymienionych sytuacji, to dopóki kwota zobowiązania podatkowego, powstającego w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p., ujawniona i zapłacona przez podatnika, nie zostanie skorygowana bądź przez samego podatnika, bądź w drodze decyzji organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, dopóty nie istnieje w kategoriach prawnych ani zaległość podatkowa, ani nadpłata podatku, a samo zobowiązanie podatkowe uznaje się za wykonane.

Możliwość skorygowania wysokości zobowiązania podatkowego - zarówno przez podatnika, jak i organy podatkowe - jest ograniczona przez upływ czasu (art. 70 o.p.) i przesłankę istnienia podatnika. Co do zasady, nie można bowiem skorygować zobowiązania podatkowego podmiotu nieistniejącego. Zdaniem Marszałka Sejmu, uprawnienia tego nie można mylić z obowiązkiem i uprawnieniem organu podatkowego do wyegzekwowania należnego Skarbowi Państwa podatku, powiązanego z zasadą powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji. Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, zawsze w wysokości prawidłowej (i w takiej wysokości obciąża ono podatnika oraz ponoszące odpowiedzialność za jego wykonanie osoby trzecie), chociaż nie zawsze zostaje ono w tej wysokości ujawnione.

Odnosząc się do zarzutów pytającego sądu, dotyczących naruszenia przez zakwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Marszałek Sejmu zauważył, że ochronie konstytucyjnej na tej podstawie podlega niewątpliwie prawo do zwrotu nadpłaty podatku. W jego opinii, przepisy o.p. ani ustawy o VAT z 2004 r. nie ograniczają tego prawa - także w przypadku likwidacji spółki cywilnej będącej podatnikiem. Możliwość taka jest niekwestionowana, jeżeli z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnik wystąpił, zanim spółka uległa rozwiązaniu lub w związku z wystąpieniem sytuacji, o której mowa w art. 14 ust. 9-9j ustawy o VAT z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 grudnia 2008 r. Marszałek podkreślił jednak, że prawo do zwrotu nadpłaty i nadwyżki podatku naliczonego nad należnym powstaje wówczas, gdy taka nadpłata lub nadwyżka istnieje - ta zaś, w przypadku podatków, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., powstaje zasadniczo dopiero z chwilą dokonania korekty deklaracji przez podatnika (art. 73 § 1 pkt 6 i § 2 o.p.). Prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej i ubiegania się o stwierdzenie nadpłaty należy do praw o charakterze niemajątkowym i przysługuje, co do zasady, wyłącznie podatnikowi (art. 75 o.p.), zaś osobom trzecim - następcom prawnym podatnika tylko wówczas, gdy są one swego rodzaju "podatkową kontynuacją" podatnika (art. 93-93c, art. 94 i art. 97 § 1 i 2 o.p.).

W tym kontekście, brak uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej i ubiegania się o zwrot nadpłaty przez współników niekontynuujących działalności zlikwidowanej spółki niemającej osobowości prawnej nie budzi - zdaniem Marszałka Sejmu - wątpliwości. Przyznanie takiego uprawnienia nie może być też traktowane jako wyraz równowagi pomiędzy uprawnieniami Skarbu Państwa a uprawnieniami współników. Marszałek podkreślił ponownie, że zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., powstają zawsze w wysokości prawidłowej, nawet jeżeli zostaną ujawnione przez podatnika i przyjęte za prawidłowe zgodnie z dyspozycją art. 21 § 3 o.p. Z faktu tego nie można jednak wyprowadzać wniosku, że Skarb Państwa ma ponosić konsekwencje ujawnienia przez podatnika zobowiązania podatkowego w zaniżonej wysokości w przypadku nieskorygowania tego zobowiązania przed ustaniem bytu prawnego podatnika. W razie dochodzenia przez Skarb Państwa podatku w prawidłowej wysokości po likwidacji spółki, organ orzekający o odpowiedzialności współników nie dokonuje korekty zobowiązania podatkowego ujawnionego przez spółkę w trybie art. 21 § 3 o.p., lecz określa jego prawidłową wysokość w trybie specjalnym, zdefiniowanym w art. 115 § 4 o.p. Jest to wyjątek od reguły, mający swoje uzasadnienie w łatwości likwidacji spółki niemającej osobowości prawnej. Mechanizm ten nie może jednak działać w drugą stronę, jak sugeruje w uzasadnieniu pytania prawnego WSA w Łodzi, bo odpowiedzialność za ujawnienie zobowiązania podatkowego powstającego w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. bierze na siebie sam podatnik. Ponadto w razie rozwiązania spółki cywilnej prawo do korekty deklaracji i prawo do żądania stwierdzenia nadpłaty nie wchodzi do majątku wspólnego. Są one związane z podatnikiem i - jako prawa niemajątkowe - wygasają z ustaniem jego bytu prawnego.

II

Na rozprawie w dniu 24 lutego 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

III

**Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**



## 1. Zagadnienia wstępne.

### 1.1. Zaskarżone przepisy.

Zakwestionowane przez pytający sąd art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.), z uwzględnieniem pozostałych przepisów koniecznych do odczytania badanych norm, stanowią:

"Art. 75. § 1. Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.

§ 2. Uprawnienie określone w § 1 przysługuje również:

1) podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, jeżeli:

a) w zeznaniach (deklaracjach), o których mowa w art. 73 § 2, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali nadpłatę w wysokości mniejszej od należnej,

b) w deklaracjach innych niż wymienione w art. 73 § 2 pkt 2 i 3, z wyjątkiem deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek dochodowy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek,

c) nie będąc obowiązany do składania zeznań (deklaracji), dokonali wpłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;

(...)

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 2 pkt 1 lit. a) i b) oraz w pkt 2 lit. a) i b), podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są obowiązani złożyć skorygowane zeznanie (deklarację)".

"Art. 81. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację".

### 1.2. Istota problemu konstytucyjnego.

Zagadnienie poddane rozprawie Trybunału sprowadza się do oceny konstytucyjności braku rozwiązań proceduralnych, pozwalających na złożenie korekty i wniosku o zwrot nadpłaconego VAT przez wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej płatnikiem tego podatku (w praktyce analogiczna sytuacja wystąpi w odniesieniu do podatku akcyzowego). Pośrednio jest to wynikiem braku korelacji przepisów prawa podatkowego (według których spółka cywilna, w ramach której wspólnicy dokonują wspólnie czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jest podatnikiem tego podatku) oraz prawa cywilnego (według których typowa spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą zdolności prawnej, a tzw. majątek spółki stanowi wspólny majątek wspólników, w toku funkcjonowania spółki objęty wspólnością łączną, a od chwili zajścia przyczyny rozwiązania - wspólnością w częściach ułamkowych). Z punktu widzenia prawa cywilnego wierzytelność o zwrot nadpłaty VAT stanowi zatem składnik wspólnego majątku wspólników. Od chwili rozwiązania spółki realizacja tej wierzytelności jest jednak w praktyce niemożliwa ze względu na to, że przepisy ordynacji podatkowej nakazują traktować jako podatnika VAT tylko i wyłącznie spółkę, nie przewidując w analizowanym zakresie następstwa prawnego wspólników rozwiązanej spółki.

Pytający sąd stawia tej regulacji zarzut pominięcia ustawodawczego, niezgodnego z gwarancjami ochrony własności i innych praw majątkowych zawartymi w art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Możliwość orzekania przez Trybunał o tego typu wadliwości regulacyjnej jest, co do zasady, niekwestionowana (zob. przykładowo wyrok TK z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05; OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 i powoływane tam wcześniejsze orzecznictwo). Trybunał podtrzymuje stanowisko, jakie zajmował w wielu wcześniejszych orzeczeniach, że jego rolą "nie jest zastępowanie ustawodawcy w sytuacji, gdy zaniechał on uregulowania jakiegoś zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji. Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji" (postanowienia TK z: 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86 i 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244, a także wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Wskazanie w charakterze wzorców konstytucyjnych art. 2 i art. 64 ust. 3 Konstytucji jest, zdaniem pytającego sądu, uzasadnione o tyle, że przepisy ordynacji podatkowej wskazują wspólników rozwiązanej spółki cywilnej jako osoby trzecie, odpowiedzialne za jej zobowiązania podatkowe, brak natomiast analogicznych rozwiązań ukierunkowanych na ochronę interesów majątkowych byłych wspólników w sytuacji stwierdzenia nadpłaty VAT po rozwiązaniu spółki.

### 2. Status prawny spółki cywilnej - zagadnienia ogólne.

#### 2.1. Status cywilnoprawny spółki cywilnej.

Status prawny typowej spółki cywilnej, czyli tzw. spółki zewnętrznej, działającej w oparciu o wyodrębniony majątek objęty wspólnością łączną, zwłaszcza związanej w celu wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej lub zawodowej, jest jednym z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień współczesnej cywilistyki. Nie budzi większych kontrowersji określenie spółki cywilnej jako umownego stosunku prawnego, którego strony (wspólnicy) zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w oznaczony sposób, w szczególności przez wniesienie wkładów (zob. uchwała SN z 31 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 176/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 171, z glosą J. Mojaka, "Państwo i Prawo" 1994, z. 3, poz. 106 oraz uchwałą SN z 29 lipca 1977 r., sygn. akt III CZP 54/77, OSNC 1978, nr 4, poz. 61, z glosą S. Grzybowski, OSP 1978, nr 5, poz. 81 a także G. Bieniek, Spółka cywilna: problematyka prawna, Zielona Góra 2001, s. 11-12; S. Grzybowski, [w:] System prawa cywilnego, t. 3, cz. 2, Prawo zobowiązań - część szczegółowa, Ossolineum 1976, s. 801; W. Jurcewicz, Odpowiedzialność za zobowiązania spółki cywilnej, "Studia Prawnicze" 1985, nr 1-2; K. Pietrzykowski, [w:] Kodeks cywilny - komentarz, t. 2, Warszawa 2004, s. 548). Z drugiej strony, w odniesieniu zarówno do kodeksu

zobowiązań, jak i kodeksu cywilnego, były i są formułowane wypowiedzi, że spółka cywilna jest "czymś więcej" niż tylko stosunkiem prawnym, tj. organizacją, korporacją lub zrzeszeniem wspólników (zob. K. Pietrzykowski, op.cit., s. 548-549), tworzoną przez nich jednostką organizacyjną (zob. J. Frąckowiak, Konstrukcja prawna spółki cywilnej, [w:] Ars et usus. Księga pamiątkowa ku czci Sędziego Stanisława Rudnickiego, Warszawa 2005, s. 116 i n.; A. W. Wiśniewski, Prawo o spółkach: podręcznik praktyczny, t. 1, Warszawa 1994, s. 58), odrębnym podmiotem prawa (zob. A. Jędrzejewska, Typy spółki cywilnej, "Przegląd Prawa Handlowego" 1993, nr 6; tenże, Podmiotowość prawna spółki cywilnej będącej podmiotem gospodarczym, tamże 1993, nr 7; P. Bielski, Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową, tamże 2002, nr 3, s. 34 i n.), a nawet osobą prawną (zob. A. Klein, Ewolucja instytucji osobowości prawnej, [w:] Tendencje rozwoju prawa cywilnego, pod red. E. Łętowskiej, Wrocław 1983, s. 55 i n.).

W obowiązującym stanie prawnym najbardziej trafne wydaje się uznanie spółki cywilnej za wielostronny, trwały (ciągły) stosunek prawny, a równocześnie - przynajmniej co do zasady - za jednostkę organizacyjną nieposiadającą zdolności prawnej (zob. zamiast wielu: J. Frąckowiak, Osoby prawne, [w:] System Prawa Prywatnego, t. 1, s. 1024 i n.; A. Herbet, Spółka cywilna, [w:] tamże, t. 16, s. 566 i n.; G. Nita-Jagielski, Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową, Warszawa 2008, s. 79 i n. oraz powołana tam literatura). Uznanie zdolności prawnej spółki cywilnej w sferze materialnego prawa cywilnego (ergo - uznanie jej za osobę prawną lub tzw. nieosobowy podmiot prawa) nie jest możliwe zarówno ze względu na treść art. 860 i n. kodeksu cywilnego (zob. zwłaszcza wzmiankę o wspólnym majątku wspólników zawartą w art. 863 k.c.), art. 195 i art. 196 w związku z art. 863 k.c., art. 778 kodeksu postępowania cywilnego, jak również z uwagi na formalną (normatywną) metodę przyznawania tejże zdolności, przyjętą w art. 33 i art. 331 § 1 k.c.

W konsekwencji podmiotami praw i obowiązków nabywanych w związku z utworzeniem i funkcjonowaniem spółki są - łącznie - wszyscy wspólnicy, występujący na zewnątrz jako wielopodmiotowa, zorganizowana strona stosunków prawnych nawiązywanych z osobami trzecimi, i zajmujący pozycję współuprawnionych do wspólnego majątku, objętego reżimem wspólności łącznej (bezudziałowej, do niepodzielnej ręki). Jeżeli zadeklarowany w umowie spółki wspólny cel polega na prowadzeniu we wspólnym imieniu i na wspólny rachunek działalności gospodarczej lub zawodowej, za przedsiębiorców są uznawani sami wspólnicy (zob. art. 431 k.c., a w zakresie prawa publicznego m.in. art. 4 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej; Dz. U. Nr 173, poz. 1807, ze zm.).

## 2.2. Status podatkowoprawny spółki cywilnej.

Status prawny spółki cywilnej w sferze prawa podatkowego nie jest ujmowany w sposób jednolity. Podstawowe znaczenie ma tutaj pojęcie podatnika, którym według art. 7 § 1 o.p. jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca obowiązkowi podatkowemu. Tzw. zdolność prawnopodatkową spółki cywilnej określają poszczególne ustawy regulujące zasady opodatkowania w nawiązaniu do przedmiotu opodatkowania (zob. wyrok NSA w Lublinie z 16 listopada 1998 r., sygn. akt I S.A./Lu 837/97, niepubl.). W rozpatrywanej sprawie podstawowe jest - aktualnie bezsporne - stwierdzenie, że spółka cywilna jest uznawana m.in. za podatnika podatku akcyzowego (zob. art. 11 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym; Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) i podatku od towarów i usług (zob. art. 15 i n. z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 2004 r.). Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., "1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności". Zaś w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r., "Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych". Kwalifikację spółki cywilnej jako podatnika VAT potwierdza również bogate orzecznictwo (zob. m.in. wyrok NSA w Białymstoku z 25 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Bk 211/95; wyrok NSA w Rzeszowie z 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 1590/00; wyrok NSA w Warszawie z 29 maja 2003 r., sygn. akt III SA 2669/01; wyrok NSA w Warszawie z 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; wyrok NSA w Warszawie z 20 września 2006 r., sygn. akt I FSK 1020/05 oraz uchwała NSA w Warszawie z 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 1/04). Część z powołanych orzeczeń zapadła jeszcze na gruncie przepisów ustawy o VAT z 1993 r. W okolicznościach sprawy należy jednocześnie podkreślić, że na tle ustawy o VAT z 2004 r. (podobnie zresztą jak na tle przepisów VI dyrektywy i dyrektywy o VAT z 2006 r.) status podatnika VAT został określony odrębnie i oderwany od przesłanki dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

W analogiczny sposób należy oceniać status podatkowoprawny spółki cywilnej na tle przepisów: art. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, ze zm.), art. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682, ze zm.), art. 3 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.), w zakresie podatków od nieruchomości i od środków transportowych oraz - co do zasady - art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399, ze zm.). Określając katalog jednostek mogących być podatnikami, powołane przepisy posługują się kategorią "jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej" oraz stosownym łącznikiem materialnoprawnym: własności, samoistnego posiadania, użytkowania wieczystego, występowania w charakterze strony czynności cywilnoprawnej etc. (zob. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa 2003, Wrocław 2003, s. 63; C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2002, s. 47).

Spółka cywilna nie jest natomiast - m.in. - podatnikiem podatku dochodowego. Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną określa się u każdego podatnika oddzielnie, proporcjonalnie do jego udziału w zysku i łączy (co do zasady) z przychodami z innych źródeł. Podmiotowość prawnopodatkowa w zakresie podatku dochodowego przysługuje zatem poszczególnym wspólnikom, a nie spółce (zob. także art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm., oraz wyrok NSA w Gdańsku z 16 grudnia 1998 r., sygn. akt I S.A./Gd 689/97, niepubl., wyrok NSA w Szczecinie z 8 lipca 1998 r., sygn. akt S.A./Sz 390/98, niepubl., wyrok NSA w Katowicach z 29 czerwca 1998 r., sygn. akt I S.A./Ka 1794/96, niepubl., wyrok NSA w Łodzi z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt

Niezależnie od sposobu ujęcia statusu podatnika, na podstawie art. 115 § 1 o.p., wspólnik spółki cywilnej odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami, za zaległości podatkowe spółki i wspólników, wynikające z działalności spółki. Na analogicznych zasadach za zaległości powstałe w okresie swego uczestnictwa w spółce odpowiada również były wspólnik (art. 115 § 2 o.p.). Co jednak istotne, wobec założeń konstrukcyjnych przyjętych przez ustawodawcę podatkowego m.in. na gruncie przepisów ustawy o VAT z 2004 r., wspólnicy spółki cywilnej, w zakresie swojej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, są traktowani wobec niej jako osoby trzecie - przynajmniej dopóty, dopóki istnieje sama spółka (zob. jednak poniżej, część III, pkt 4.3.).

### 3. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa cywilnego i podatkowego.

#### 3.1. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa cywilnego.

Regulacja problematyki rozwiązania i likwidacji spółki cywilnej w przepisach k.c. jest niezwykle lakoniczna. Bezpośrednio poświęcono jej tylko dwa przepisy tytułu XXXI księgi III: art. 874 i 875 k.c., zaś w pozostałym zakresie ustawa posługuje się techniką odesłań. Do oceny charakteru prawnego majątku rozwiązanej spółki należy stosować odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 197 i n. k.c. w zw. z art. 875 § 1 k.c.), a do podziału majątku spółki pozostałego po zaspokojeniu długów przepisy o zwrocie wkładów w razie ustąpienia wspólnika (art. 871 w zw. z art. 875 § 2 k.c.).

Artykuł 875 k.c. stanowi:

"§ 1. Od chwili rozwiązania spółki stosuje się odpowiednio do wspólnego majątku wspólników przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów poniższych.

§ 2. Z majątku pozostałego po zapłaceniu długów spółki zwraca się wspólnikom ich wkłady, stosując odpowiednio przepisy o zwrocie wkładów w razie wystąpienia wspólnika ze spółki.

§ 3. Pozostałą nadwyżkę wspólnego majątku dzieli się między wspólników w takim stosunku, w jakim uczestniczyli w zyskach spółki".

Już na tej podstawie możemy stwierdzić, że na gruncie przepisów kodeksu cywilnego terminowi "rozwiązanie spółki" można nadać dwojakie znaczenie. Możemy bowiem rozumieć pod tym określeniem: po pierwsze - rozwiązanie sensu stricto, tj. definitywne ustanie badanego stosunku prawnego, a po drugie - rozwiązanie sensu largo, tj. wystąpienie zdarzenia prawnego, z którym ustawa łączy taki skutek i które otwiera - tak czy inaczej rozumiany - etap likwidacji. Kwestią konwencji i przyjmowanych założeń konstrukcyjnych jest to, czy wskazany stosunek prawny będziemy określać w sposób pojęciowo odrębny od dotychczas istniejącego stosunku spółki, czy też jako tzw. "spółkę cywilną w likwidacji" - analogicznie do skutków rozwiązania osobowych spółek handlowych na podstawie art. 58 i n. kodeksu spółek handlowych albo, jak stanowiły wyrażnie, uprzednio obowiązujące przepisy art. 576 i n. kodeksu zobowiązań. Jedynie ubocznie warto podkreślić, że w światowej literaturze z zakresu prawa spółek powszechnie odchodzi się od koncepcji fikcji istnienia spółki w okresie likwidacji na rzecz uznania dalszego istnienia spółki (jako stosunku prawnego i jednostki organizacyjnej wspólników) w odrębnej formie ustrojowej tzw. spółki w likwidacji. Rozwiązanie takie wydaje się zasadne także na gruncie obecnej regulacji k.c. Mimo jej lakoniczności, trudno przyjąć, że wspólników, a także wspólników i osoby trzecie nie łączą żadne stosunki prawne. Naturalnie, sytuacja jest tutaj o tyle różna od typowej, że upada zasadnicze zobowiązanie wspólników do dążenia do osiągnięcia wspólnego celu, a na jego miejsce wchodzi normatywnie określone cele likwidacji (zob. także wyrok SN z 9 lutego 2000 r., sygn. akt III CKN 599/98, OSNC 2000, Nr 10, poz. 179, z glosą P. Drapały, "Przegląd Sejmowy" 2002, nr 3).

Z chwilą określaną przez ustawę jako "rozwiązanie spółki", a ściśle rzecz biorąc - z chwilą wystąpienia przyczyny rozwiązania spółki (rozwiązania spółki sensu largo, np. podjęcia przez wspólników uchwały o rozwiązaniu spółki, zaistnienia zdarzenia prawnego wskazanego jako przyczyna rozwiązania w umowie spółki, uprawomocnienia się wyroku sądu wydanego na podstawie art. 874 § 1 k.c., ustąpienia jednego ze wspólników ze spółki dwuosobowej etc.), zmienia się charakter prawny wspólnego majątku wspólników, objętego dotychczas wspólnością łączną (zob. wyrok SA w Poznaniu z 6 lutego 1996 r., sygn. akt I ACr 647/95, "Prawo Gospodarcze" 1996, nr 11, s. 46). Artykuł 875 § 1 k.c. nakazuje stosować do niej odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych, z zachowaniem odmienności przewidzianych w § 2 i 3 tegoż artykułu (w piśmiennictwie zwykło się stwierdzać wprost, że dotychczasowa wspólność łączna przekształca się we wspólność ułamkową; zob. E. Gniewek, [w:] System, ..., t. 3, s. 425; J. Gudowski, [w:] Komentarz do kodeksu cywilnego, Księga 3, Zobowiązania, t. 2, 2002, s. 632; B. Łubkowski, [w:] Kodeks cywilny: komentarz, t. 2, Warszawa 1972, s. 1707). Innymi słowy, stosując przepisy art. 197 i n. k.c., należy mieć na uwadze przepisy art. 875 § 2 i 3 k.c., które narzucają obowiązek przeprowadzenia i określoną kolejność czynności likwidacyjnych. Szczegółowe konsekwencje owego "przekształcenia" charakteru prawnego wspólnego majątku są sporne; kontrowersje dotyczą zwłaszcza zakresu swobody dysponowania przez wspólników udziałami we wspólnym majątku i jego poszczególnych składnikach (zob. zamiast wielu, A. Herbet, op.cit., s. 725 i n. oraz powołana tam literatura).

Drugim podstawowym skutkiem zajścia przyczyny rozwiązania spółki jest zmiana dotychczasowych reguł zarządzania wspólnymi sprawami. Wygasa uprawnienie do prowadzenia spraw spółki oparte na przepisie art. 865 k.c. albo umowie spółki, w tym także przyznane osobie trzeciej. Likwidację prowadzą, co do zasady, wszyscy wspólnicy - według przepisów art. 199 i n. w zw. z art. 875 k.c. Przepisy o zarządzie rzeczą wspólną są stosowane w tym zakresie bez większych zmian. Wspólnicy mogą upoważnić do prowadzenia likwidacji jednego (lub niektórych) spośród siebie albo osobę spoza swego grona. Jeżeli nie można uzyskać zgody większości wspólników w istotnych sprawach dotyczących zwykłego zarządu albo jeżeli większość ta narusza zasady prawidłowego zarządu lub krzywdzi mniejszość, każdy wspólnik może wystąpić do sądu o wyznaczenie zarządcy (likwidatora sądowego; art. 202 k.c.). Zakres kompetencji likwidatorów obejmuje tzw. czynności likwidacyjne. W normalnym toku powinni oni zakończyć działalność, ściągnąć wierzytelności, spieniężyć majątek wspólny i pokryć wszystkie długi spółki oraz - jeśli po pokryciu długów są na to środki - wypłacić wkłady, a ewentualną nadwyżkę podzielić w sposób określony w art. 875 § 3 k.c. (zob. wyrok SN z 9 lutego 2000 r., sygn. akt III CKN 599/98, z glosą P. Drapały, op.cit.).

### 3.2. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa podatkowego.

W przeciwieństwie do przepisów k.c., które - jakkolwiek lakonicznie - regulują skutki zająścia przyczyny rozwiązania spółki, przepisy prawa podatkowego, w tym ordynacji podatkowej i ustawy o VAT 2004 r., w zasadzie pomijają tę kwestię milczeniem. Ustawodawca, jak się zdaje, wyszedł z założenia, że skutkiem rozwiązania spółki jest niejako automatyczne ustanie bytu prawnego jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, występującej dotychczas w roli podatnika, a zatem regulacja podatkowoprawa tego stadium jest zbędna. Założenie to jest jednak błędne, a przyjęta w jego wyniku regulacja prawna - wewnętrznie niespójna. Wystarczy wskazać obowiązki związane z tzw. remanentem likwidacyjnym rozwiązanej spółki cywilnej. Konsekwentne stosowanie założenia o "natychmiastowym ustaniu podatnika" w postaci likwidowanej spółki cywilnej oznaczałoby, że wymienione obowiązki obciążają podmioty trzecie, niebędące podatnikami, a sformułowanie art. 14 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. byłoby pozbawione możliwości racjonalnej interpretacji (obowiązek sporządzenia spisu z natury i dokonania stosownego zawiadomienia ciąży - *verba legis* - na "podatniku", który - według tej interpretacji - już nie istnieje). Doktryna prawa podatkowego wyjaśnia zazwyczaj tę rozbieżność, wskazując, że powołane przepisy o.p. wprowadzają na użytek opodatkowania przy likwidacji działalności spółki własną, autonomiczną definicję podatnika (zob. na ten temat poniżej, cz. III, pkt 4.3.).

Poważniejsze wątpliwości wiążą się z sytuacją wskazaną *explicite* w treści rozpatrywanego pytania prawnego. Idzie o instrumentarium proceduralne, pozwalające na zwrot nadpłaty VAT zapłaconego przez rozwiązaną spółkę cywilną. Podtrzymanie poglądu "tradycyjnego", według którego z chwilą rozwiązania spółki traci ona swój byt prawny i status podatnika, a podmiotowość podatkowoprawną spółki cywilnej należy przeciwstawiać podmiotowości jej wspólników, prowadzi do wniosku, że możliwości takiej brak. Za stanowiskiem takim opowiada się co do zasady orzecznictwo administracyjne (zob. wyrok NSA w Krakowie z 11 października 2002 r., sygn. akt I SA/Kr 2082/00; wyrok NSA w Rzeszowie z 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 1590/00; wyrok NSA w Warszawie z 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; wyrok NSA w Warszawie z 5 września 2006 r., sygn. akt I FSK 733/05; wyrok NSA w Warszawie z 6 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1116/05; wyrok WSA w Warszawie z 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 330/04; wyrok WSA w Warszawie z 20 kwietnia 2007 r., sygn. akt V SA/Wa 412/07). Wobec kwalifikacji proceduralnych przepisów ordynacji podatkowej jako norm o charakterze *stricti iuris*, stanowisko to należy uznać za najbardziej uzasadnione. Brak z jednej strony tożsamości podmiotowej spółki i wspólników, a z drugiej - brak przepisów wyraźnie przewidyujących następstwo prawne wspólników w prawa i obowiązki spółki wynikające ze stosunków podatkowoprawnych, w których występowała ona w roli uprawnionego (i zobowiązanego), skutkuje stwierdzeniem niemożliwości odzyskania niesłusznie (bezpodstawnie) zapłaconego podatku.

4. Niespójność rozwiązań prawa cywilnego i podatkowego w zakresie statusu prawnego spółki cywilnej a konstytucyjny standard ochrony praw majątkowych.

#### 4.1. Uwagi ogólne; problem adekwatności wzorców kontroli.

Pytający sąd przywołuje w charakterze wzorców kontroli przepisy art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 2 Konstytucji. W myśl art. 2 Konstytucji, "Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej". Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, "Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia". Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi zaś, że "Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności". Mimo że ostatnie z powołanych postanowień nie odsyła wprost do art. 31 ust. 3 Konstytucji, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega wątpliwości, że do oceny legalności ograniczeń prawa własności znajduje zastosowanie ogólny mechanizm wynikający z szeroko rozumianej zasady proporcjonalności (co do komponentów tej zasady zob. m.in. wyroki TK z: 24 marca 2003 r., sygn. akt P 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22 i 6 marca 2007 r., sygn. akt SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23, a co do relacji wzorców zawartych w art. 64 i 31 ust. 3 Konstytucji zob. zwłaszcza wyrok TK z 23 maja 2006 r., sygn. akt SK 51/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 58).

Już w tym miejscu, bez potrzeby rozwijania szerszej argumentacji, można stwierdzić, że postanowienie art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi w rozpatrywanej sprawie relewantnego wzorca kontroli. Inaczej niż zdaje się twierdzić pytający sąd, nie sposób uznać, że w tej sprawie mamy do czynienia z nieproporcjonalnym ograniczeniem, czy wręcz "wyzuciem" z własności. Problem poddany rozprawie Trybunału sprowadza się do oceny rozwiązania, które utrudnia czy też wręcz uniemożliwia skorygowanie i zwrot nadpłaconego podatku. Zdaniem Trybunału, w tym kontekście nie można mówić o własności - przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu - ale o wierzytelności bądź o ekspektatywie wierzytelności o zwrot nadpłaconego VAT (szerzej na ten temat zob. poniżej, cz. III, pkt 4.3). Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiący o przesłankach dopuszczalności ograniczenia własności, nie jest zatem, w tym przypadku relewantnym wzorcem kontroli konstytucyjnej.

#### 4.2. Standard ochrony konstytucyjnej innych niż własność praw majątkowych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że "Kontrola zgodności konkretnego przepisu prawnego ze wzorcami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- po pierwsze - czy mamy do czynienia z własnością bądź też innym prawem majątkowym w rozumieniu konstytucyjnym;
- po drugie - czy kwestionowany przepis rzeczywiście stanowi ograniczenie prawa własności;
- po trzecie - czy ograniczenie nastąpiło w akcie prawnym rangi ustawowej;
- po czwarte - czy ograniczenie nie narusza istoty prawa własności;
- po piąte - czy statuowane ograniczenie, o ile nie jest nadmierne w przyjętym powyżej rozumieniu, znajduje uzasadnienie w świetle dyrektyw z art. 31 ust. 3 Konstytucji (konieczność ograniczenia dla realizacji innych, wskazanych w powołanym przepisie wolności i praw konstytucyjnie chronionych)" (wyrok TK z 23 maja 2006 r., sygn. SK 51/05).

Trybunał stwierdził wówczas również, że "Korelatem wyrażonego w formule pozytywnej i w odniesieniu do uprawnionego

«prawa do własności i innych praw majątkowych» jest ciężąca na ustawodawcy zwykłym powinność zapewnienia tym prawom majątkowym należytego poziomu ochrony prawnej. Przyjmując tezę, że pojęcia konstytucyjne mają charakter autonomiczny, nie sposób także w przypadku terminów «prawo do» lub «ochrona» ograniczać się do ich znaczenia potocznego, czy też funkcjonującego na gruncie poszczególnych dziedzin prawa oraz dyscyplin prawnych. Przez «ochronę» prawa podmiotowego należy rozumieć przede wszystkim (...) środki prawne, które zabezpieczają możliwość swobodnego wykonywania przez uprawnionego owej «mocy postępowania», czyli wiązki uprawnień składających się na treść danego prawa podmiotowego, w sposób wolny od naruszeń i ingerencji osób trzecich. Skorzystanie z tych środków wiąże się z reguły z uruchomieniem aparatu przymusu państwowego. Nie wydaje się jednak uzasadnione ograniczanie pojęcia ochrony prawa podmiotowego jedynie do instrumentów o charakterze zakazowym, a w razie dokonania już naruszenia - restytucyjnym».

#### 4.3. Konstytucyjna ochrona własności a zasada sprawiedliwości społecznej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwala się pogląd, że postanowienia Konstytucji normujące zasady ogólne nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w zakresie, w jakim określony problem konstytucyjnoprawny doczekał się odrębnej, wyraźnej regulacji w szczegółowych postanowieniach Konstytucji dotyczących poszczególnych wolności i praw obywatelskich. Sytuacja taka występuje także w rozpatrywanej sprawie. Nie znaczy to jednak, że powołany przez pytającego sąd art. 2 Konstytucji nie ma dla niej znaczenia. Jego znaczenie polega na tym, że - niezależnie od oceny konkretnego rozwiązania prawnego pod kątem "standardowych" przesłanek dopuszczalności ograniczenia ochrony prawnej innych niż własność praw majątkowych (niegodzenie w istotę danego prawa podmiotowego, szeroko rozumiana proporcjonalność ograniczenia) - wprowadza element oceny słusznościowej (sprawiedliwościowej). Jest ona związana nie tyle z konstrukcją prawną konkretnego prawa podmiotowego i rozwiązań ograniczających zakres jego ochrony prawnej, co z analizą skutków funkcjonowania zakwestionowanej regulacji (bądź ich braku) w perspektywie ogólnie postrzeganych funkcji prawa, jako "sztuki tego, co dobre i sprawiedliwe". W rozpatrywanej sprawie ta właśnie płaszczyzna oceny jest szczególnie istotna w kontekście stwierdzonej przez Trybunał asymetryczności uprawnień i środków ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa (wierzyciela podatkowego) oraz interesów majątkowych podatnika (zob. poniżej, uwagi w cz. III, pkt 4.5). Niezależnie bowiem od tego, jak zapatrujemy się na problem charakteru prawnego prawa do zwrotu nadpłaconego podatku oraz zakres możliwego wykorzystania wzorców wynikających z art. 64 Konstytucji, dokonując oceny przepisów prawnopodatkowych, niekwestionowana wydaje się teza, że także w tym zakresie prawo - jeżeli nie ma być tzw. ustawowym bezprawiem - musi odpowiadać ogólnie formułowanym przez art. 2 Konstytucji zasadom słuszności i sprawiedliwości.

#### 4.4. Prawo do zwrotu nadpłaty VAT jako konstytucyjnie chronione prawo majątkowe.

Zgodnie z definiującym pojęcie nadpłaty przepisem art. 72 § 1 o.p., "Za nadpłatę uważa się kwotę: 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej".

W doktrynie prawa podatkowego nie budzi wątpliwości, że prawo do zwrotu nadpłaty VAT stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji, jako "inne niż własność prawo majątkowe" (zob. m.in. M. Zdebel, Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 590). Jak trafnie podkreśla pytający sąd, mamy tutaj do czynienia z uiszczonym bez podstawy prawnej (a więc nienależnym) przymusowym i nieodpłatnym świadczeniem publicznoprawnym. Wierzyciel podatkowy otrzymuje zatem świadczenie podatkowe, które mu nie przysługuje. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia strony stosunku prawnopodatkowego tylko w granicach określonych prawem. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmuje swobodę ustawodawcy w sferze prawa daniowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie, bądź też - równoznaczne z nimi w skutkach - pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności.

Uczestnicy postępowania kwestionujący stanowisko pytającego sądu - tj. Minister Finansów i Marszałek Sejmu - negują prawną relewancję powołanego wzorca kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Podnoszą bowiem, że w analizowanej sprawie mamy do czynienia nie z prawem do zwrotu nadpłaty - to bowiem powstaje dopiero w momencie złożenia korekty deklaracji - ale z uprawnieniem do złożenia korekty deklaracji podatkowej i stosownego wniosku. To upoważnienie - według nich - ma charakter osobisty, niemajątkowy i nie wchodzi do majątku wspólnego współników rozwiązywanej spółki cywilnej. Wskazują także, że za nieprzyznaniem współnikom rozwiązywanej spółki cywilnej uprawnienia do korekty deklaracji przemawia to, że określenie wysokości należnego podatku następuje w drodze tzw. samoobliczenia. Przywołane argumenty nie wydają się jednak przekonujące, i to z kilku względów.

Po pierwsze - wspomniani uczestnicy prezentują raczej stan istniejący, nie odnoszą się natomiast w szerszym zakresie do tego, jak być powinno. Po drugie - w rozumowaniu Ministra Finansów i Marszałka Sejmu odwołującym się do nieistnienia prawa do zwrotu nadpłaty do momentu złożenia deklaracji, tkwi pewna logiczna sprzeczność. Podnoszą oni mianowicie - trafny - argument, że zobowiązanie podatkowe powstaje zawsze z mocy prawa i zawsze w wysokości prawidłowej, zaś problem, z którym mamy do czynienia w związku ze składaniem deklaracji, korekty deklaracji czy też wydawaniem decyzji wymiarowych, dotyczy jedynie wymiaru podatku (ustaleń dotyczących konkretyzacji zobowiązania podatkowego). Po trzecie - niewątpliwie uprawnienie do złożenia korekty deklaracji i uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ma charakter proceduralny; trudno natomiast równie jednoznacznie stwierdzić, że ma równocześnie charakter ściśle osobisty i niemajątkowy. Przeczy temu katalog przypadków następstwa prawnego obejmującego także te uprawnienia (art. 93, 93a i 97 o.p.) oraz fakt, iż wykonanie tych uprawnień prowadzi (albo może prowadzić) do powstania roszczenia majątkowego; w przypadku samoobliczenia podatku jest to konieczna przesłanka takiego roszczenia.

Odrębnym zagadnieniem jest ocena dopuszczalności złożenia korekty deklaracji przez współników rozwiązywanej spółki cywilnej w kontekście problemu odpowiedzialności za dokonywane czynności konwencjonalne. W ogromnym uproszczeniu

można sprowadzić ten sposób rozumowania do tezy, że ten, kto określa wysokość zobowiązania podatkowego (organ w drodze decyzji wymiarowej, podatnik w drodze tzw. samoobliczenia podatku), odpowiada za dokonane ustalenia. Tego typu teza dezawuowałaby jednak samą instytucję korekty deklaracji i stałaby w sprzeczności z wyraźnymi przepisami prawa i utartą praktyką. Po pierwsze - w wielu przypadkach podatnik, nie będąc pewnym określonego sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, oblicza należny podatek i wypełnia deklarację podatkową w sposób dla siebie niekorzystny, a zgodny z interesami fiskalnymi Skarbu Państwa. Korekta deklaracji pełni wtedy rolę korelatu mechanizmu samoobliczania podatku, chroniąc go zarówno przed niekorzystnymi skutkami powstania zaległości podatkowej, jak i otwierając możliwość ewentualnego zwrotu nadpłaty. Po drugie - nie zawsze złożenie korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty będzie w danym momencie jurydycznie możliwe. Stan taki wystąpił zresztą w sytuacji skarżącej w postępowaniu przed WSA. Zgodnie bowiem z art. 79 § 1 o.p., "Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania - w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola". Z kolei art. 81b § 1 o.p. stanowi, że "Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;

2) przysługuje nadal po zakończeniu:

a) kontroli podatkowej,

b) postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego".

Reasumując, z przedstawionych powyżej względów, nie jest uzasadnione przeciwstawianie uprawnienia do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT prawu do zwrotu nadpłaty. Na tle zarzutów skargi widoczna jest konieczność łącznej oceny całego mechanizmu jurydycznego, służącego realizacji szeroko rozumianego uprawnienia do odzyskania nienależnie spełnionego świadczenia podatkowego.

#### 4.5. niespójność rozwiązań prawnopodatkowych dotyczących statusu spółki cywilnej w likwidacji i jej wspólników.

Pytający sąd trafnie zwraca uwagę na to, że ustawodawca podatkowy - odmawiając samej "spółce cywilnej w likwidacji" bądź też jej wspólnikom prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o zwrot nadpłaty podatku - nie ujmuje statusu podatkowoprawnego tych osób w sposób konsekwentny. Tam bowiem, gdzie wymaga tego interes fiskalny Skarbu Państwa, ustawodawca stworzył mechanizmy jurydyczne, które pozwalają nie tylko na wyegzekwowanie należności podatkowych powstałych w okresie funkcjonowania spółki, ale również na nałożenie nowych obowiązków podatkowych po jej rozwiązaniu.

Przykładem sytuacji pierwszego typu jest odpowiedzialność wspólników - traktowanych przez przepisy o.p. jako osoby trzecie - za zobowiązania podatkowe spółki (art. 115 § 1 i 2 o.p.). Powoływanie tego przykładu nie ma oczywiście służyć dezawuowaniu zasadności lub konstrukcji takiej odpowiedzialności. Zwłaszcza w przypadku spółek osobowych, w których ustawodawca nie wprowadza mechanizmów jurydycznych, zapewniających wniesienie i utrzymanie kapitału własnego na określonym, minimalnym poziomie, celowość jej istnienia jest bowiem bezsporna. Można jednak wskazać na tym tle dwojakiego rodzaju niespójność w argumentacji Ministra Finansów i Marszałka Sejmu. Po pierwsze - wymienieni uczestnicy postępowania podnoszą w swych pismach, że nadpłata podatku nie istnieje, jako konstrukcja jurydyczna, do chwili złożenia korekty deklaracji. A zarazem uzasadniają m.in. odpowiedzialność podatkową wspólników za zobowiązania spółki, wskazując, że zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, zawsze w prawidłowej wysokości (sic!), a wierzyciel podatkowy nie może ponosić negatywnych konsekwencji zaniżenia kwoty należnego podatku przez rozwiązanego następnie podatnika. Po drugie - istotnym argumentem przeciwko przyznaniu wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty mają być trudności z przeprowadzeniem ewentualnego postępowania kontrolnego, dostępem do ksiąg i dokumentów etc. Także w tym przypadku powołani wyżej uczestnicy postępowania nie zauważają podobnych trudności, jeżeli in casu konieczne jest przeprowadzenie postępowania wymiarowego i egzekucyjnego, w razie stwierdzenia istnienia zaległości podatkowej, bezpośrednio w odniesieniu do wspólników rozwiązanej spółki.

Przykładem sytuacji drugiego typu są przepisy rozdziału 4 ustawy o VAT z 2004 r., pt. "Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną" (art. 14 i n. ustawy o VAT z 2004 r.). Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., "opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku: 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej; 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane, na podstawie art. 96 ust. 6 o.p., do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego". Powołana norma, realizująca założenie powszechności opodatkowania konsumpcji, rozszerza zakres przedmiotowy opodatkowania VAT na sytuacje "zatrzymania" (jak stanowi dyrektywa z 2006 r.) przez wspólników rozwiązanej spółki osobowej albo osobę fizyczną, która zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej towarów, które były przedmiotem nabycia albo zostały wytworzone w celu dalszej odsprzedaży. Z tego też względu niektórzy autorzy twierdzą, że na użytek powołanego przepisu ustawodawca konstruuje specyficzną definicję podatnika i przedmiotu opodatkowania (zob. m.in. Z. Modzelewski, G. Mularczyk, Ustawa o VAT, Warszawa 2002, s. 149). Z drugiej strony, przepis art. 115 § 2 zdanie drugie o.p. zdaje się traktować jako podatnika samą "rozwiązywaną" czy też "likwidowaną" spółkę. Powołany przepis, pomieszczony w rozdziale 15 o.p. "Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich", stanowi bowiem, że "za zobowiązania podatkowe powstałe, na podstawie odrębnych przepisów, po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki".

W myśl art. 14 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 2004 r., w wymienionych powyżej przypadkach podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz załączyć informację o dokonany spisie z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego, do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z art. 14 ust. 9a ustawy o VAT z 2004 r., "Osobom fizycznym, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz osobom, które były wspólnikami spółek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, w

dniu ich rozwiązania, zwanych dalej «byłymi wspólnikami», przysługuje prawo zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, w którym odpowiednio te osoby lub spółki były podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni". Należy jednak podkreślić, że prawo do zwrotu różnicy podatku naliczonego, o którym mowa w powołanym przepisie, dotyczy jedynie towarów objętych spisem z natury, o których mowa powyżej. Nie rozwiązuje to zatem w żadnym stopniu problemu korekty wcześniej (tj. w okresie funkcjonowania spółki) złożonych deklaracji VAT, co zgodnie - i trafnie - stwierdzają wszyscy uczestnicy postępowania.

Kwestie techniczne związane z dokonaniem zwrotu podatku naliczonego regulują przepisy art. 14 ust. 9b-9f ustawy o VAT z 2004 r. (dodane przez art. 1 pkt 11 lit. b i c ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 209, poz. 1320, z mocą obowiązującą od 1 grudnia 2008 r.), w następującym brzmieniu:

"9b. W przypadku byłych wspólników zwrotu różnicy podatku dokonuje się na podstawie złożonej deklaracji podatkowej wraz z załączonymi do tej deklaracji:

1) umową spółki, aktualną na dzień rozwiązania spółki;

2) wykazem rachunków bankowych byłych wspólników w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub rachunków byłych wspólników w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której są członkami, na które ma być dokonany zwrot różnicy podatku.

9c. Zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w ust. 9b, dokonuje się:

1) w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki; jeżeli z załączonej umowy nie wynikają te udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe;

2) na rachunki, o których mowa w ust. 9b pkt 2 .

9d. Do zwrotu różnicy podatku, o której mowa w ust. 9a, przepisy art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 7 stosuje się odpowiednio.

9e. W przypadku niezłożenia dokumentów, o których mowa w ust. 9b, kwota zwrotu różnicy podatku składana jest do depozytu organu podatkowego. W przypadku gdy do deklaracji załączono dokumenty, o których mowa w ust. 9b, ale w wykazie rachunków, o którym mowa w tym przepisie, nie podano rachunków wszystkich byłych wspólników, do depozytu składana jest kwota zwrotu różnicy podatku w części przypadającej byłemu wspólnikowi, którego rachunku nie podano.

9f. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, złożenie do depozytu kwoty zwrotu różnicy podatku następuje po zakończeniu weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej".

Wskazane powyżej wątpliwości co do tego, czy w przypadku remanentu likwidacyjnego "właściwym" podatnikiem jest sama "rozwiązująca" czy też "likwidowana" spółka cywilna, czy też ogół albo poszczególni jej wspólnicy, nie mają przesądzającego znaczenia dla rozstrzygnięcia analizowanej sprawy. Istotne jest natomiast dostrzeżenie, że ustawodawca, w pewnych przynajmniej sytuacjach, najczęściej uzasadnionych interesem fiskalnym Skarbu Państwa, dostrzega potrzebę podmiotowego traktowania takiego specyficznego "związku byłych wspólników". Jest on też w stanie podolać rozwiązaniu technicznolegislacyjnych problemów związanych z koniecznością wykonania przez nich aktualizujących się na tym etapie zobowiązań podatkowych. Upadają tym samym podnoszone przez Ministra Finansów i Marszałka Sejmu argumenty, odwołujące się do "niemożliwości" skonstruowania - po rozwiązaniu spółki - strony postępowania o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług. Trudno też zrozumieć, dlaczego "mechanizm powstawania nadpłaty nie uzasadnia przyjęcia rozwiązań prawnych analogicznych do istniejących w ustawie o podatku od towarów i usług w zakresie zwrotu różnicy VAT byłym wspólnikom spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, wykazanego w deklaracji podatkowej spółki" (pismo Ministra Finansów, s. 10). W istocie mamy przecież do czynienia ze zbliżonymi - chociaż nie identycznymi - problemami prawnymi.

4.6. Asymetria rozwiązań cywilnoprawnych i podatkowo-prawnych dotyczących statusu spółki cywilnej w likwidacji i jej wspólników.

Postanowienia art. 84 i art. 217 Konstytucji ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego, w tym podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie jest absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest, oczywiście, ograniczona również nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego (por. W. Sokolewicz, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2005, t. IV, s. 26 i n. oraz tamże omówienie orzecznictwa TK; zob. także wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06). Jednakże problem prawny poddany rozważeniu Trybunału w niniejszej sprawie jest inny. Chodzi bowiem o rozwiązania (głównie proceduralne) pozwalające na zwrot bezzasadnie zapłaconego podatku. W ocenie Trybunału jest bezsporne, że tego typu wierzytelność, stanowiąca z punktu widzenia art. 875 w zw. z art. 195 i n. k.c. składnik wspólnego majątku wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, jakkolwiek jest "zakorzeniona" w prawie podatkowym, to jednak stanowi "inne prawo majątkowe" podlegające ochronie konstytucyjnej zgodnie z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publicznoprawna została pobrana niesłusznie.

Już w świetle poczynionych ustaleń art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. są niekonstytucyjne. Pomijając wśród

podmiotów uprawnionych do złożenia korekty deklaracji i wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, będącej podatnikiem tego podatku, zakwestionowane przepisy uniemożliwiają de facto realizację wskazanej wierzytelności, pozbawiają ją ochrony prawnej (ponieważ wierzytelność i zwrot nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym) i prowadzą do niesłusznego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem wszystkich wspólników rozwiązanej spółki cywilnej. W praktyce jedynym sposobem pozwalającym na wyegzekwowanie tej należności jest powstrzymanie się przez wspólników ze złożeniem oświadczenia o zaprzestaniu działalności opodatkowanej VAT i rozwiązania spółki do chwili ostatecznego wyjaśnienia spornej kwestii wysokości należnego VAT, co jednak nie zawsze będzie możliwe, gdyż w niektórych przypadkach rozwiązanie następuje nagle i niezależnie od woli uczestników.

#### 4.7. Problem statusu prawnopodatkowego rozwiązanej spółki cywilnej w kontekście sposobu uregulowania likwidacji innych spółek.

W stanowiskach Ministra Finansów i Marszałka Sejmu przewija się teza, że przyznanie prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej ("byłym wspólnikom") prowadziłyby do nierównego (preferencyjnego) ich traktowania względem uczestników innych spółek, zarówno osobowych, jak i kapitałowych. Argument ten jest jednak oparty na nieporozumieniu i świadczy o niezrozumieniu istoty i źródła problemu stawianego przez pytający sąd. Pomijając unormowaną w radykalnie odmienny sposób sytuację uczestników spółek kapitałowych (nieposiadających prawa prowadzenia spraw spółki i nieodpowiadających osobiście za jej zobowiązania), można to wyjaśnić, porównawszy skutki zajścia przyczyny rozwiązania handlowej spółki osobowej (jawnej, partnerskiej, komandytowej lub komandytowo-akcyjnej) i spółki cywilnej.

W odniesieniu do handlowych spółek osobowych, z uwagi na wyraźną regulację prawną art. 67 i n. kodeksu spółek handlowych, a zwłaszcza art. 84 § 2 k.s.h. ("Rozwiązanie spółki następuje z chwilą wykreślenia jej z rejestru"), jest poza sporem, że zajście zdarzenia prawnego kwalifikowanego jako przyczyna rozwiązania spółki (art. 58 k.s.h.) nie powoduje automatycznego ustania jej bytu prawnego - a w konsekwencji i podmiotowości prawnopodatkowej - ale (co do zasady) wyłącznie otwarcie fazy likwidacji spółki. Spółka handlowa przestaje istnieć - jako podmiot prawa cywilnego i podatkowego - dopiero w momencie wykreślenia jej z rejestru przedsiębiorców w KRS. Z praktycznego punktu widzenia oznacza to, że wspólnicy albo inne osoby prowadzące likwidację handlowej spółki osobowej mają jurydyczne i faktyczne możliwości "spłacenia długów i ściągnięcia wierzytelności", w tym złożenia deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT albo przeprowadzenia postępowania administracyjnego i sądowoadministracyjnego, wszczętego wskutek wydania kwestionowanej przez spółkę decyzji wymiarowej. Dotyczy to także sytuacji, w których zaistnienie przyczyny rozwiązania spółki jest całkowicie niezależne od ich woli.

Jak już wskazano, w przypadku spółki cywilnej sytuacja jest istotnie odmienna, przynajmniej w warstwie regulacyjnej. Przepis art. 875 k.c. de facto reguluje, w sposób bardzo fragmentaryczny i lakoniczny, fazę likwidacji spółki, nie określa jednak wprost stosunku prawnego istniejącego na tym etapie jako spółki cywilnej w likwidacji. W konsekwencji tego wadliwego sposobu regulacji, organy podatkowe i orzecznictwo administracyjne są skłonne formułować tezę o "nieistnieniu spółki" od momentu zajścia przyczyny jej rozwiązania, a tym samym - o braku prawnej możliwości wszczynania lub dalszego prowadzenia postępowań podatkowych z jej udziałem. W praktyce oznacza to, że spółka może "zniknąć" jako podatnik niemal "z dnia na dzień", także wbrew woli jej wspólników. Wskutek takiego sposobu regulacji ustawodawca nie zapewnia wspólnikom żadnego okresu przejściowego, w którym mogłoby nastąpić prawidłowe ustalenie, wykonanie i wygaszenie nawiązanych stosunków prawnych. O ile bowiem w sferze stosunków cywilnoprawnych regulacja art. 875 k.c. jest wystarczająca (jakkolwiek niesatysfakcjonująca), o tyle w sferze prawa podatkowego, w zakresie w jakim wyposaża ono spółkę w podmiotowość prawnopodatkową, jest już całkowicie niedostateczna. Oczywiście, jak to już podkreślono na wstępie, ustawodawca podatkowy może nadawać spółce cywilnej, występującej jako jednostka organizacyjna wspólników działająca w ich wspólnym imieniu i w oparciu o majątek objęty wspólnością łączną, status podatnika (podmiotowość prawnopodatkową). Powinien jednak wziąć pod uwagę niejednoznaczny sposób regulacji statusu likwidowanej spółki cywilnej. Innymi słowy, przepisy prawa podatkowego powinny w takim przypadku sankcjonować dorobek doktryny cywilistycznej w zakresie dalszego istnienia spółki w likwidacji i respektować wynikające stąd uprawnienia "spółki w likwidacji" albo ściśle odwzorowywać stan regulacji kodeksu cywilnego, wyposażając wówczas w stosowne uprawnienia wspólników rozwiązanej spółki cywilnej.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

#### Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędzi TK Marii Gintowt-Jankowicz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r. w sprawie o sygn. P 80/08, ponieważ postępowanie w tej sprawie powinno zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym jako niedopuszczalne.

Nie zgadzam się z wyrokiem Trybunału w niniejszej sprawie z następujących powodów:

1. Kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie ma jednolitego zakresu, jest on zależny od formy kontroli. W wypadku pytania prawnego kontrola ma charakter konkretny. Zgodnie z regulacją art. 193 Konstytucji oraz art. 3 i art. 32 ustawy o TK pytanie prawne musi spełniać określone warunki, ażeby Trybunał mógł je rozpoznać merytorycznie. Jednym z nich, istotnym w niniejszej sprawie, jest istnienie związku funkcjonalnego, rozumianego jako bezpośrednia zależność rozstrzygnięcia przez sąd pytający konkretnej, zawisłej przed nim sprawy od treści wyroku Trybunału. A zatem przedmiotem pytania prawnego musi być przepis, którego ocena zgodności z określonym wzorcem konstytucyjnym będzie miała wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy przez sąd. Brak przesłanki funkcjonalnej powoduje konieczność umorzenia postępowania przez Trybunał (por. z ostatnich lat postanowienia: z 22 października 2007 r., sygn. P 24/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 118; z 12 lutego 2008 r.,



W niniejszej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (dalej: WSA) po rozpoznaniu na rozprawie skargi byłego wspólnika spółki cywilnej na decyzję Dyrektora właściwej Izby Skarbowej w przedmiocie umorzenia, jako bezprzedmiotowego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług (dalej: p.t.u.) i zwrotu nadwyżki podatku zwrócił się do Trybunału z pytaniem czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Stan prawa obowiązującego w sprawie zawisłej przed sądem pytającym nie budził żadnych wątpliwości, ani kolejnych organów administracji skarbowej, ani sądu administracyjnego. Organy te zgodnie stwierdzały brak podstawy prawnej aby pozytywnie rozstrzygnąć wnioski czy skargę byłego wspólnika rozwiązanej spółki cywilnej. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie, stosownie do treści pytania prawnego, dotyczy zatem braku regulacji normatywnej we wskazanym przedmiocie. Uznanie niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie przewidują określonych uprawnień dla byłego wspólnika rozwiązanej spółki cywilnej, nie jest i być nie może równoznaczne z wprowadzeniem do postępowania podatkowego przepisu, dającego podstawę do złożenia przez byłego wspólnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w p.t.u. A zatem, wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie będzie miał żadnego wpływu na rozstrzygnięcie w sprawie zawisłej przed WSA. Brak będzie możliwości, aby stosownie do art. 190 ust. 4 Konstytucji były wspólnik mógł żądać wznowienia postępowania podatkowego w celu złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (por. postanowienie TK z 11 października 2004 r., sygn. SK 42/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 99). W każdym postępowaniu, również w sytuacji złożenia wniosku o wznowienie postępowania, organy administracji skarbowej są zobowiązane do działania na podstawie przepisów prawa, co wynika wprost z art. 120 ordynacji podatkowej. Nie będą więc miały podstawy do przyjęcia i uwzględnienia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz skorygowanych deklaracji p.t.u. złożonych przez byłego wspólnika rozwiązanej spółki cywilnej, a w konsekwencji stwierdzenia i obliczenia nadpłaty.

Oznacza to brak spełnienia przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego i powinno prowadzić do umorzenia postępowania przed Trybunałem na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Analiza kwestionowanych przepisów wskazuje, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia nie z pominięciem ustawodawczym a z zaniechaniem, które nie podlega kognicji Trybunału.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału wykształciło się rozróżnienie zaniechania od pominięcia legislacyjnego. Obie sytuacje dotyczą braku regulacji prawnej, ale różnią się w zasadniczy sposób. Jak wskazano w wyroku Trybunału w pełnym składzie z 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216) istotne jest: "odróżnienie sytuacji zaniechania ustawodawczego od sytuacji przyjęcia uregulowania niepełnego (pomijającego). Pierwsza sytuacja polega na tym, że ustawodawca świadomie pozostawia określoną kwestię w całości poza uregulowaniem prawnym. Ponieważ polskie ujęcie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach ustawodawcy, nie ma możliwości wnoszenia takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału". Natomiast z pominięciem legislacyjnym mamy do czynienia w sytuacji, gdy w uchwalonych przepisach brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji (por. wyrok z 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Pominięcie ustawodawcze zachodzi więc, gdy integralną część regulacji powinien stanowić element, którego brakuje, a z uwagi na podobieństwo do istniejących unormowań należy oczekiwać jego istnienia. Dokonując powyższej oceny należy pamiętać, że orzeczenia Trybunału nie mogą jednak "prowadzić do «uzupełniania» obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby to poza konstytucyjną rolę TK jako «negatywnego ustawodawcy» i naruszałoby to zasadę podziału władz" (wyrok z 13 listopada 2007 r., sygn. P 42/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123).

Normy prawne dekodowane łącznie z art. 81 § 1 w związku z art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 ordynacji podatkowej są wewnętrznie spójne; krąg podmiotów legitymowanych do podejmowania czynności zmierzających do stwierdzenia istnienia nadpłaty i uzyskania jej zwrotu ustawodawca ograniczył do podatnika, płatnika i inkasenta czyli podmiotów będących stroną w wymiarowym postępowaniu podatkowym. Korekta deklaracji stanowi element tego postępowania mającego na celu ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego spółki cywilnej, która była podatnikiem. Brak regulacji przyznających uprawnienie do korygowania deklaracji podatkowych innym podmiotom (m.in. byłym wspólnikom spółki cywilnej) ma cechy świadomego i kompletnego ukształtowania uprawnień i obowiązków w postępowaniu podatkowym, a nie stanowi fragmentarycznego pominięcia części regulacji. W trakcie trwania spółki jej wspólnicy nie są podatnikami p.t.u., dlatego również po jej rozwiązaniu nie posiadają interesu prawnego do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty tego podatku.

Pytanie prawne przedstawione przez WSA zawiera w istocie projekt nowej regulacji, nadającej prawa strony byłym wspólnikom, których pozycja prawna w zakresie p.t.u. nie może być porównywana ze spółką cywilną, w której uczestniczyli. Tak daleko idąca i hipotetyczna zmiana stanu prawnego dowodzi, że pytanie prawne dotyczy zaniechania a nie pominięcia legislacyjnego.

Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, jakoby prawo wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz korekta deklaracji było równoznaczne z roszczeniem o zwrot nadpłaty, które ma charakter majątkowy i po rozwiązaniu spółki wchodzi w skład majątku stanowiącego współwłasność byłych wspólników w częściach ułamkowych (zgodnie z art. 875 kodeksu cywilnego). W konsekwencji byli wspólnicy poprzez brak możliwości wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty byliby pozbawieni ochrony takiej wierzytelności. Proceduralne uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty p.t.u. ma charakter niemajątkowy, przysługuje spółce jako podatnikowi i wraz z zakończeniem działalności spółki wygasa. Nie ulega wątpliwości, że wspólnicy nie są następcami prawnymi rozwiązanej spółki, przejęcie majątku rozwiązanej spółki nie jest równoznaczne z uniwersalną sukcesją wszelkich uprawnień i obowiązków o charakterze podatkowym.

Dokonując kontroli konstytucyjności przepisów Trybunał Konstytucyjny nie może abstrahować od zasadniczego rozróżnienia stosunków administracyjnoprawnych i cywilnoprawnych. Tylko w wypadku tych ostatnich ma miejsce równorzędność podmiotów. Jakkolwiek spółka cywilna stanowi jedynie umowę pozwalającą na wspólne prowadzenie działalności w celu osiągnięcia celu gospodarczego (art. 860 kodeksu cywilnego), to jest pełnoprawnym uczestnikiem obrotu gospodarczego.

Należy brać jednak pod uwagę, że zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego umowa spółki może być równie łatwo zawarta, jak i rozwiązana.

Przepisy prawa podatkowego poza realizacją funkcji fiskalnej pełnią również funkcję interwencyjną, poprzez którą ustawodawca stara się skłaniać podatników do działania rzetelnego i odpowiedzialnego z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu. Dlatego spółka cywilna przed wyrejestrowaniem powinna zakończyć wszelkie sprawy, m.in. finansowe. Do chwili ustania spółki istnieje przecież możliwość złożenia przez nią, jako podatnika, wniosku o stwierdzenie nadpłaty i deklaracji korygujących. Istotnym rozszerzeniem tej możliwości jest nowelizacja ustawy o p.t.u. z dnia 7 listopada 2008 r. (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), zgodnie z którą wprowadzono od 1 grudnia 2008 r. możliwość zwrotu różnicy podatku wykazanego w końcowym rozliczeniu spółki już po zakończeniu jej działalności w oparciu o dokonany spis z natury.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej (art. 115) wspólnicy - jako osoby trzecie, zarówno w trakcie działania spółki - jak i po jej rozwiązaniu - mogą ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki, a nie za zobowiązania podatkowe. W niniejszej sprawie natomiast nie ulega wątpliwości, że kwestia stwierdzenia nadpłaty i złożenia deklaracji korygujących obejmuje zobowiązania podatkowe spółki.

Jednolite orzecznictwo Trybunału wskazuje, że zaniechanie legislacyjne nie może stanowić przedmiotu kontroli konstytucyjnej (por. postanowienie z 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98 oraz z 17 października 2007 r., sygn. P 29/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 116). W konsekwencji w niniejszej sprawie zachodzi brak kognicji Trybunału, co uniemożliwia merytoryczne badanie zgodności kwestionowanej regulacji ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Ze względu na przedstawione wyżej okoliczności zdecydowałam się złożyć zdanie odrębne do niniejszego wyroku.

**2009-03-05 • MF • Dz.Urz.MF.2009.4.31 • ORD: art. 78**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/25/ZAP/09/AP-291 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 5 marca 2009 r.**

**w sprawie trybu zwrotu oraz oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07**

Na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa dotyczących trybu zwrotu oraz oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07, uprzejmie wyjaśniam co następuje:

1. Zgodnie z art. 74 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, jeżeli nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, a podatnik, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego - wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację. Stosownie natomiast do art. 77 § 1 pkt 4 ustawy - Ordynacja podatkowa nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w art. 74.

Przepisy art. 74 pkt 1 i art. 77 § 1 pkt 4 ustawy - Ordynacja podatkowa nie warunkują powstania nadpłaty, jak również nie wiążą terminu zwrotu nadpłaty od publikacji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Nadpłata powstaje "w wyniku orzeczenia" a nie "w wyniku publikacji orzeczenia". Wniosek o zwrot nadpłaty złożony przed publikacją orzeczenia wymaga więc merytorycznego rozpatrzenia. Konsekwentnie przepis art. 77 § 1 pkt 4 ustawy - Ordynacja podatkowa 30-dniowy termin zwrotu nadpłaty wiąże z datą złożenia wniosku, a nie z datą publikacji sentencji orzeczenia ETS.

2. Zgodnie z art. 78 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem § 2. Przepis art. 78 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa ustanawia generalną zasadę oprocentowania nadpłat i określa mechanizm ich naliczania.

Przepis art. 78 § 5 ustawy - Ordynacja podatkowa normuje zasady oprocentowania nadpłaty zwracanej w wyniku rozpatrzenia wniosku złożonego na podstawie art. 74, który to wniosek, jak wyżej wyjaśniono, może być złożony również przed publikacją sentencji orzeczenia ETS. Przepis art. 78 § 5 ustawy - Ordynacja podatkowa w sposób bezpośredni stanowi zasady oprocentowania w przypadku wniosku złożonego w terminie do 30 dnia od dnia publikacji sentencji orzeczenia (pkt 1) oraz w przypadku wniosku "spóźnionego", czyli złożonego po upływie terminu 30 dni od dnia publikacji sentencji orzeczenia ETS (pkt 2).

Przepis art. 78 § 5 ustawy - Ordynacja podatkowa nie odnosi się wprost do wniosku "przedwczesnego" złożonego przed publikacją sentencji orzeczenia ETS. Nie można jednak przyjąć, że w tych przypadkach oprocentowanie nadpłaty nie powstaje, skoro "przedwczesny" wniosek o zwrot nadpłaty jest dopuszczalny w świetle art. 74 ustawy - Ordynacja podatkowa. Podkreślić też należy, że nadpłata powstała w trybie określonym w art. 74 ustawy - Ordynacja podatkowa nie wynika z błędu podatnika.

Niezasadne byłoby też stosowanie takich samych zasad naliczania oprocentowania nadpłaty do nadpłat określonych we wnioskach "przedwczesnych" złożonych przed opublikowaniem orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej jak do wniosków "opóźnionych" złożonych po upływie trzydziestodniowego terminu (art. 78 § 5 pkt 2). Przepis art. 78 § 5 pkt 2 ustawy - Ordynacja podatkowa wstrzymując bieg oprocentowania na dzień 30 dnia od publikacji sentencji orzeczenia ETS ma bowiem na celu przyspieszenie składania wniosków o zwrot nadpłaty i realizację orzeczenia, a z drugiej strony zapobiega manipulowaniu datą złożenia wniosku w celu maksymalizacji oprocentowania nadpłaty. Wynikający z powołanego przepisu brak oprocentowania nadpłaty za okres po upływie 30 dnia od publikacji sentencji orzeczenia ETS stanowi swoistego rodzaju sankcję za opóźnione złożenie wniosku.

Reasumując, w przypadku złożenia wniosku przed opublikowaniem sentencji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej oprocentowanie nadpłaty przysługuje za okres od dnia jej powstania (stosownie do art. 73 § 1 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa) do dnia jej zwrotu, analogicznie do przepisu art. 78 § 5 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa.

2009-02-23 • NSA • I FPS 5/08 • VAT 1993: art. 21



## Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 23 lutego 2009 r.

I FPS 5/08

Przewodniczący: sędzia NSA Adam Bącal (sprawozdawca). Sędziowie NSA: Maria Dożyńkiewicz, Artur Mudrecki, Małgorzata Niezgódka-Medek (współsprawozdawca), Ryszard Pęk, Krzysztof Stanik, Janusz Zubrzycki.

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Anny Podsiadło, po rozpoznaniu w dniu 23 lutego 2009 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przekazanego na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z dnia 12 września 2008 r. w przedmiocie rozstrzygnięcia wątpliwości:

"Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) pojęcie «różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym», odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego, czy też dotyczyło także różnicy, co do której przeprowadzono postępowanie wyjaśniające, a której zwrot okazał się zasadny dopiero po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) pojęcie "różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym", odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego.**

### UZASADNIENIE

W piśmie z dnia 12 września 2008 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił z wnioskiem o podjęcie uchwały w składzie siedmiu sędziów, wyjaśniającej:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., cyt. dalej w skrócie jako ustawa o VAT z 1993 r. pojęcie "różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym" odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego, czy też dotyczyło także różnicy, co do której przeprowadzono postępowanie wyjaśniające, a której zwrot okazał się zasadny dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego?

W uzasadnieniu wniosku wskazano, że na tle powołanych przepisów ukształtowały się dwa przeciwstawne poglądy, co w konsekwencji doprowadziło do rozbieżności w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

Zgodnie z poglądem pierwszym, w opisanym przypadku zastosowanie znajduje art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. Oznacza to, że niezwrócona różnica podatku podlega oprocentowaniu w wysokości przewidzianej dla nadpłaty podatku, które zgodnie z art. 78 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) jest równe wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowej.

Pogląd drugi natomiast wyklucza możliwość zastosowania powołanego wyżej przepisu ustawy o VAT z 1993 r., dotyczy on bowiem wyłącznie sytuacji, gdy organ podatkowy nie dokonał zwrotu różnicy podatku w terminie przewidzianym w art. 21 ust. 6 zdanie pierwsze i jednocześnie nie postanowił o przedłużeniu tego terminu na podstawie art. 21 ust. 6 zdanie drugie tej ustawy.

Uzasadniając stanowisko pierwsze, wskazano na treść art. 21 ust. 6 zdanie drugie ustawy o VAT z 1993 r., który umożliwiał organowi podatkowemu przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. W tym miejscu podkreślono, że wraz z momentem zakończenia postępowania wyjaśniającego kończyła się przyznana przez prawodawcę ochrona interesów Skarbu Państwa, polegająca na naliczaniu oprocentowania na podstawie art. 21 ust. 6 zdanie trzecie ustawy o VAT z 1993 r. W tym kontekście kluczową kwestią dla składów orzekających prezentujących omawiany pogląd stawało się ustalenie momentu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Mimo braku jednoznacznego uregulowania tej materii przyjmowano, że skoro postępowanie wyjaśniające toczyło się w trybie czynności sprawdzających, to kończyć się musi bądź z chwilą zwrotu nadwyżki podatku, bądź z chwilą wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie. Tym samym wszczęcie postępowania podatkowego oznaczało koniec możliwości stosowania korzystniejszego dla Skarbu Państwa sposobu naliczania odsetek. Mając powyższe na uwadze uznano, że zamiarem ustawodawcy było stworzenie takiego mechanizmu, który powstrzymałby organy podatkowe przed pochopnym i nieuzasadnionym nadużyciem instytucji postępowania podatkowego. Nie może bowiem być tak, że na podatnikach ciąży same obowiązki, a organy podatkowe mają wyłącznie uprawnienia, z których mogą korzystać bez żadnych ograniczeń i konsekwencji. Na poparcie tego stanowiska wskazano szereg orzeczeń NSA oraz wojewódzkich sądów administracyjnych.

Wskazując argumenty przemawiające za drugim z wyrażonych wcześniej poglądów, podniesiono, że treść art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. odnosi się jedynie do terminu zwrotu różnicy podatku ze zdania pierwszego art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., tj. terminu 60 dni. Nie można zatem stwierdzić, by odnosiła się również do terminu ze zdania drugiego. Oznacza to, że dla kwestii ustalenia wysokości oprocentowania przysługującego podatnikowi nie ma znaczenia rozumienie pojęcia "postępowanie wyjaśniające", zawartego w art. 21 ust. 6 zdanie drugie ustawy o VAT z 1993 r. Ponadto wskazano, że gdyby nawet przyjąć, iż pojęcie to dotyczy tylko postępowania wyjaśniającego prowadzonego w ramach czynności sprawdzających, to i tak wypłacenie kwoty należnej różnicy podatku po zakończeniu tych czynności, w tym po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, nie upoważnia do traktowania jej jako nadpłaty podatku. Kolejnym przytoczonym argumentem na potwierdzenie tego stanowiska był fakt, że wynikający z art. 21 ust. 6 zdanie trzecie ustawy o VAT z 1993 r. obowiązek wykazania zasadności zwrotu podatku nie mógł zostać zrealizowany, gdy organ podatkowy po przeprowadzeniu czynności sprawdzających uznał, że zwrot jest niezasadny. Wszczęcie bowiem kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego sprawiło, że ustalenie zasadności zwrotu określonej kwoty różnicy podatku następowało dopiero w decyzji kończącej postępowanie podatkowe. W konsekwencji, w każdym przypadku wypłacania przez urząd skarbowy kwoty zwrotu różnicy podatku po przedłużeniu terminu przysługują podatnikowi odsetki w wysokości 50% odsetek za zwłokę, naliczane na podstawie art. 21 ust. 6 zdanie drugie ustawy o VAT z 1993 r. Również na potwierdzenie tego stanowiska powołano szereg wyroków NSA.

Podsumowując przedstawiony problem, wskazano, że powstała rozbieżność w orzecznictwie powoduje zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, ponieważ w analogicznych stanach faktycznych wydawane są wyroki odmiennie rozstrzygające kwestię wysokości oprocentowania. Ponadto skoro wskazana rozbieżność występuje przede wszystkim w orzecznictwie NSA, to nie można przyjąć, że zostanie skutecznie usunięta w drodze nadzoru judykacyjnego.

W piśmie z dnia 16 lutego 2009 r. swoje stanowisko w tej sprawie przedstawiła Prokuratura Krajowa i wniosła o podjęcie następującej uchwały:

W stanie prawnym obowiązującym od 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. pojęcie "różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 zdaniu pierwszym" odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego.

W uzasadnieniu wskazano, że interpretowanie pojęcia "postępowanie wyjaśniające", zawartego w art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., wydaje się nieistotne z punktu widzenia ustalenia wysokości odsetek, nie może bowiem mieć ono znaczenia dla oceny, czy mamy do czynienia ze zwłoką mającą wpływ na powstanie nadpłaty podatku. W związku z tym wyrażono pogląd, że jedynie w sytuacji, gdy organ podatkowy nie dokona zwrotu w terminie ustawowym i nie podejmie czynności w toku sprawdzania zasadności żądania, popada w zwłokę powodującą, że kwota podatku do zwrotu podlega oprocentowaniu zgodnie z art. 21 ust. 7 ustawy o VAT.

#### **Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Odnosząc się do przedstawionego problemu, w pierwszej kolejności należało poddać analizie przepisy prawa, które stanowiły źródło powstałych kontrowersji.

Zgodnie z art. 21 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., cyt. dalej jako ustawa o VAT z 1993 r.) zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Natomiast art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. stanowi, że różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Z powyższych uregulowań wynika, że jeśli urząd skarbowy nie zwróci podatnikowi różnicy podatku w terminie ustawowym od dnia złożenia deklaracji podatkowej, może w terminie przewidzianym dla zwrotu różnicy postanowić o wszczęciu postępowania wyjaśniającego i przedłużyć tym samym termin dokonania zwrotu. Jednakże jeśli zaniecha wszczęcia postępowania wyjaśniającego dotyczącego zasadności zwrotu, popadnie w zwłokę. W ocenie NSA w świetle powołanych wcześniej przepisów należy stwierdzić, że jedynie w sytuacji nieprzedłużenia terminu (i niewypłacenia różnicy) kwota zwrotu podlegać będzie oprocentowaniu właściwemu dla nadpłaty podatku, tj. zastosowanie będzie miał art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. Ustawodawca wskazuje, że korzystna dla podatnika forma naliczania oprocentowania ma miejsce wyłącznie w przypadku przekroczenia terminu, o którym mowa w zdaniu pierwszym art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. Odesłanie to dotyczy wyłącznie terminu ustawowego, jedynie bowiem ten termin został w tym zdaniu wymieniony. Natomiast fakt wszczęcia postępowania wyjaśniającego, a w konsekwencji przedłużenia terminu, wyłącza możliwość zastosowania tej formy oprocentowania. Co więcej, wszelkie zdarzenia następujące po tym fakcie (np. postępowanie podatkowe) pozostają w tej materii bez znaczenia. Przepis art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. bowiem nie uzależnia stosowania korzystniejszej dla podatnika metody naliczania odsetek od faktu prowadzenia postępowania podatkowego po zakończeniu postępowania wyjaśniającego.

W tym miejscu jednak powstaje pytanie, jak potraktować sytuację, w której organ podatkowy, działając na podstawie art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., przedłużył termin zwrotu, a następnie w trybie art. 165 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej wszczął postępowanie podatkowe, które wykazało zasadność zwrotu w kwocie niższej niż zadeklarowana. Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 6 i 7 ustawy o VAT z 1993 r. bowiem wynika, że oprocentowanie zwrotu różnicy podatku następuje za okres, kiedy organ prowadził postępowanie wyjaśniające w ramach czynności sprawdzających i zadeklarowany zwrot okazał się zasadny, oraz za okres, kiedy organ pozostawał w zwłoce (przekroczył ustawowy termin i skutecznie go nie przedłużył). Tym samym wydawać by się mogło, że brak jest podstawy prawnej naliczania odsetek w sytuacji, gdy w wyniku wszczęcia postępowania podatkowego, które nastąpiło bezpośrednio po zakończeniu czynności sprawdzających, okazało się, że zwrot podatnikowi przysługiwał. Taka wykładnia jednak wydaje się pozostawać w sprzeczności z Konstytucją, a w szczególności z wyrażoną w

jej art. 2 zasadą demokratycznego państwa prawa. Na aprobatę więc zasługuje pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r. (sygn. akt I FSK 218/06, niepubl.), zgodnie z którym pozostające bez stosownego oprocentowania przetrzymywanie kwoty zwrotu podatku do momentu jej przekazania w wysokości określonej w decyzji podatkowej stanowiłoby nieuzasadnione tolerowanie sprzecznego z prawem zaniechania, godzącego w konstytucyjną zasadę ochrony własności wyrażoną w art. 64 ust. 3 Konstytucji. Z tych względów w powołanym orzeczeniu postawiono tezę, że w przypadku gdy nastąpiło wszczęcie postępowania podatkowego w celu określenia prawidłowej wielkości zwrotu podatku od towarów i usług, bez jednoczesnego zabezpieczenia tegoż zwrotu w trybie art. 33 § 2 w związku z § 1 Ordynacji podatkowej, przepis art. 21 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r., z uwzględnieniem art. 2 i 64 ust. 3 Konstytucji, należy interpretować w taki sposób, że odsetki określone w tym przepisie należne są także podatnikowi od kwoty zwrotu podatku określonej decyzją.

Powyższe stanowisko potwierdza też, że do odsetek naliczanych w związku z trwającym postępowaniem podatkowym, które zostało poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym, art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. nie będzie miał zastosowania.

W konsekwencji na postawione we wniosku pytanie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego należało udzielić następującej odpowiedzi:

W stanie prawnym obowiązującym od 1 kwietnia 1997 r. do 30 kwietnia 2004 r. zawarte w art. 21 ust. 7 ustawy o VAT z 1993 r. pojęcie "różnica podatku niezwrócona przez urząd skarbowy (naczelnika urzędu skarbowego) w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym" odnosiło się wyłącznie do różnicy, co do której nie prowadzono postępowania wyjaśniającego.

**2009-02-13 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.27 • VAT: art. 86**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3/812/4/15/CZE/09/185 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 13 lutego 2009 r.**

**w sprawie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora Sp. z o.o.**

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (TSWE) z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, dotyczącym interpretacji przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, str. 1 z późn. zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t. 1, str. 23 z późn. zm.), w kontekście uregulowań ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, działając na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) - uprzejmie wyjaśniam:

Prawo do odliczenia podatku od towarów i usług z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych przysługuje, co do zasady, w przypadku gdy:

- 1) przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujące od dnia 1 maja 2004 r. umożliwiają(-ły) odliczenie podatku,
- 2) przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujące od dnia 1 maja 2004 r. uniemożliwiają(-ły) odliczenie podatku, ale przepisy o podatku od towarów i usług obowiązujące na dzień 30 kwietnia 2004 r. umożliwiały odliczenie podatku, tj. w przypadku paliwa do używanych przez podatnika pojazdów samochodowych, w odniesieniu do których na podstawie homologacji producenta lub importera dla danego typu pojazdu samochodowego bezspornie wynika, że nie jest to samochód osobowy i dopuszczalna ładowność tego pojazdu wynosi powyżej 500 kg.

Jeżeli zatem, wskutek ograniczeń po dniu 30 kwietnia 2004 r. prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia (które mu przysługiwało zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatku od towarów i usług w dniu 30 kwietnia 2004 r. lub w dniu 1 maja 2004 r.), podatnikowi - zgodnie z ww. wyrokiem TSWE - przysługuje prawo do odliczenia podatku (przez dokonanie korekty rozliczenia) bez uwzględnienia tych ograniczeń.

Co do zasady ewentualne korekty powinny dotyczyć przypadków wymienionych w pkt 2. Ewentualna korekta rozliczenia uwzględniająca odliczenie podatku z tytułu nabytego paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, o których mowa w pkt 2, uwarunkowana jest posiadaniem przez podatnika dokumentów, z których wynika, iż używany w prowadzonej działalności gospodarczej pojazd samochodowy, za okres za który dokonywana jest korekta nie był samochodem osobowym i dopuszczalna ładowność tego pojazdu wynosi powyżej 500 kg. Jednocześnie należy podkreślić, że podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie dokonywania odliczenia podatku, w tym posiadanie oryginałów faktur potwierdzających nabycie paliwa do napędu ww. samochodu.

Ewentualnej korekty rozliczenia podatnik dokonuje poprzez złożenie korekty deklaracji. Ponadto, w przypadku gdy podatek naliczony, który objęty jest korektą, podlegał odliczeniu przy uwzględnieniu art. 90 i 91 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, należy mieć również na uwadze dokonanie stosownych zmian w tych odliczeniach. Należy podkreślić, że organy podatkowe badając zasadność składanych w związku z ww. wyrokiem TSWE korekt, są obowiązane w każdym przypadku mieć na uwadze określony stan faktyczny występujący u podatnika.

Jednocześnie podkreślić należy, że podatnicy, którzy spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia uwzględniającej odliczenie podatku naliczonego mogą lecz nie mają obowiązku jej dokonywania. Podatnik, który nie dokonał korekty, pozostając tym samym przy rozliczeniach wynikających z obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ma prawo, jeżeli zaliczył wydatki związane z nieodliczonym podatkiem naliczonym w koszty uzyskania przychodów, do utrzymywania tych wydatków w kosztach uzyskania przychodów.

Ponadto, biorąc pod uwagę postanowienia ww. wyroku oraz mając na uwadze konieczność uniknięcia kosztów postępowania przed sądami administracyjnymi, nie ma podstaw do kwestionowania podatnikom użytkującym pojazdy samochodowe w prowadzonej działalności gospodarczej, do których ma zastosowanie ww. wyrok TSWE, do korzystania z prawa do odliczania na zasadach ogólnych w bieżących rozliczeniach podatku naliczonego z tytułu bieżących zakupów paliwa wykorzystywanego do napędu tych pojazdów.

Mając na uwadze tezy zawarte w ww. wyroku TSWE powyższe wyjaśnienia dotyczą odpowiednio możliwości odliczania, zgodnie z art. 86 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, podatku naliczonego z tytułu nabycia lub importu pojazdów samochodowych oraz nabycia usług, zgodnie z umową najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, których przedmiotem są pojazdy samochodowe. Oznacza to, że prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku przysługuje w odniesieniu do pojazdów samochodowych, w stosunku do których przepisy obowiązujące od dnia 1 maja 2004 r. umożliwiały prawo do takiego odliczenia lub w przypadku jeżeli nie umożliwiały, ale prawo takie przysługiwałoby według zasad obowiązujących w dniu 30 kwietnia 2004 r., tj. w przypadku pojazdów samochodowych, o których mowa co do zasady w pkt 2 pisma.

W odniesieniu do pojazdów samochodowych, o których mowa powyżej możliwość odliczenia (w drodze korekty - w stosunku

do zakupów w poprzednich okresach lub w odniesieniu do bieżących wydatków w bieżących rozliczeniach) dotyczy całej kwoty podatku wynikającej z faktury lub dokumentu celnego, kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, pod warunkiem posiadania stosownych dokumentów oraz wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do działalności opodatkowanej. Przy ewentualnym dokonywaniu korekt podatnicy są obowiązani uwzględnić wcześniejsze częściowe odliczenie kwoty podatku przysługujące przy nabyciu pojazdów, o których mowa w art. 86 ust. 3 ww. ustawy o podatku od towarów i usług.

Podobnie jak w przypadku odliczenia podatku z tytułu nabywanego paliwa, przy ewentualnych korektach dotyczących podatku od nabytych pojazdów samochodowych należy mieć na uwadze całość przepisów zawartych w ustawie umożliwiających dokonanie odliczenia, w tym przepisy artykułu 90 i 91. W przypadku zatem korekty podatku od nabytych pojazdów, który to podatek podlegał rozliczeniu z uwzględnieniem art. 90 i 91 ustawy o podatku od towarów i usług, należy mieć również na uwadze dokonanie stosownych zmian w tych odliczeniach.

Należy również zaznaczyć, że w przypadku podatników, którzy dokonają korekty odliczenia z tytułu nabycia lub importu pojazdów samochodowych, nie będą już miały zastosowania przepisy art. 86 ust. 3 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji do tych podatników dokonujących dostawy ww. pojazdów nie znajdzie zastosowania zwolnienie, o którym mowa w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336), a w stanie prawnym przed 1 grudnia 2008 r. - § 8 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970, z późn. zm.).



**2009-02-12 • MF • Dz.Urz.MF.2009.3.26 • ORD: art. 56**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4/8012/18/LJO/09/58 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 12 lutego 2009 r.**

**o sprawie stosowania art. 56 § 1a i art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)**

Na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów art. 56 § 1a i art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2009 r., które wprowadzają obniżoną stawkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji oraz modyfikują zasady wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej, uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

I.

Obniżona stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Zgodnie art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa, w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej, stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 75% stawki, o której mowa w § 1. Stawka odsetek za zwłokę jest zaokrąglana w górę do dwóch miejsc po przecinku. Przepis art. 56 § 1b ustawy - Ordynacja podatkowa zawiera też wyłączenie stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w odniesieniu do korekt składanych w związku z kontrolą podatkową lub czynnościami sprawdzającymi, mimo że te korekty są prawnie skuteczne.

Przepis art. 56 § 1a Ordynacji podatkowej obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r. i nie nadano mu mocy wstecznej. Uregulowania art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa mają więc zastosowanie do korekt deklaracji złożonych po dniu 1 stycznia 2009 r. i nie obejmują korekt deklaracji złożonych przed tym dniem.

Obniżona stawka odsetek za zwłokę ma zastosowanie do naliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia 1 stycznia 2009 r., co wynika z treści obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 6 stycznia 2008 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki za zwłokę od zaległości podatkowych (M.P. Nr 2, poz. 11). Omawiana stawka ma zastosowanie do kwoty zaległości podatkowej powstałej zarówno przed, jak i po dniu 1 stycznia 2009 r. Obniżona stawka odsetek za zwłokę nie ma jednak zastosowania do całej kwoty zaległości podatkowej, lecz do ujawnionej w wyniku skorygowania deklaracji. Niemniej jednak, jeżeli skorygowana deklaracja dotyczy zaległości podatkowej powstałej przed dniem 1 stycznia 2009 r., to od dnia 1 stycznia 2009 r. odsetki za zwłokę powinny być naliczane według obniżonej stawki odsetek za zwłokę, zaś do dnia 31 grudnia 2008 r. według podstawowej stawki odsetek za zwłokę. Zwraca się uwagę, że stosownie do postanowień art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa, nie zapłacenie zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, wyklucza zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę. Tak samo będzie przy niepełnej wpłacie zaległości podatkowej, gdyż warunek zapłaty całości zaległości podatkowej nie zostanie spełniony, w związku z uregulowaniami art. 55 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa. Obniżona stawka odsetek za zwłokę będzie miała również zastosowanie do zaległości podatkowej, ujawnionej w ponownej korekcie deklaracji podatkowej. Zastosowanie tej stawki uwarunkowane będzie zapłatą całości zaległości podatkowej, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Odsetki za zwłokę powinny być naliczane na analogicznych zasadach, jak w przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Zagadnienie to zostało uregulowane w § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373 z późn. zm.), zgodnie z którym w przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane, według wzoru określonego w ust. 1, odrębnie za każdy z tych okresów. Zaokrągleniu podlega suma odsetek za poszczególne okresy. Podobne zasady w zakresie naliczania odsetek za zwłokę przewiduje § 2a ust. 2 powołanego rozporządzenia dla obniżonej stawki odsetek za zwłokę.

II.

Zasady wszczęcia postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej.

Obowiązujący do dnia 31 grudnia 2008 r. przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) przewidywał mechanizm zapobiegający nieuzasadnionej zwłoce we wszczęciu postępowania podatkowego w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli.

Od dnia 1 stycznia 2009 r. ustawa - Ordynacja podatkowa w inny sposób zapobiega nieuzasadnionej zwłoce we wszczęciu pokontrolnego postępowania podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Wyjątki od tej zasady normuje przepis art. 165b § 2 i 3 ustawy - Ordynacja podatkowa. Jednocześnie, w związku z powyższą zmianą, został uchylony art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Przepis intertemporalny, art. 6 powołanej ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, stanowi że: "Do postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe."

Nowy przepis art. 165b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa ma zastosowanie do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej po dniu 1 stycznia 2009 r.

Przepis art. 6 ustawy nowelizującej odnosi się do postępowania podatkowego, zaś art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa znajduje się w dziale III ustawy Zobowiązania podatkowe, a nie w dziale IV Postępowanie podatkowe, to jednak przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa jest integralnie związany z wszczęciem postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej. Tym samym, przepis przejściowy art. 6 ustawy nowelizującej wyznacza również zakres stosowania uchylonego przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa.

W przypadkach, w których nie ma zastosowania przepis art. 165b ustawy - Ordynacja podatkowa należy zastosować przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa. Przepis art. 165b ustawy - Ordynacja podatkowa nie wyznacza terminu na wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem 1 stycznia 2009 r. Tym samym, jeżeli kontrola podatkowa została zakończona przed dniem 1 stycznia 2009 r., a postępowanie podatkowe zostało wszczęte w 2009 r., lecz jednak po upływie terminu 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, to wówczas będzie miał zastosowanie art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa. Wyznaczony zastosowaniem przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa okres bezodsetkowy może rozpoczynać się w 2008 r. (lub wcześniej) i kończyć w 2009 r. (lub później), w zależności od daty wszczęcia kontroli podatkowej i daty doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli.

Pragnę dodać, że okresy bezodsetkowe powstałe w wyniku zastosowania przepisu art. 54 § 1 pkt 6 i ustawy - Ordynacja podatkowa w roku 2008 i latach wcześniejszych pozostają w mocy, mimo uchYLENIA z dniem 1 stycznia 2009 r. przepisu 54 § 1 pkt 6 ustawy - Ordynacja podatkowa i należy tę okoliczność uwzględniać przy naliczaniu i poborze odsetek za zwłokę.

**2009-01-08 • TK • P 6/07 • VAT z 1993 r.**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 8 stycznia 2009 r.**

**P 6/07**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mirosław Wyrzykowski - przewodniczący

Stanisław Biernat

Maria Gintowt-Jankowicz - sprawozdawca

Janusz Niemcewicz

Andrzej Rzepliński,

protokolant: Grażyna Szałygo,

Po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 8 stycznia 2009 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy:

czy art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100) w zakresie, w jakim nieprzewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczenia kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które na dzień 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany bezterminowo decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.) jest zgodny z art. 2 Konstytucji,

orzeka:

**Art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100 ze zm.):**

**a) jest zgodny z zasadą ochrony interesów w toku wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**b) jest zgodny z art. 32 Konstytucji, oraz**

**c) nie jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych wyrażoną w art. 2 Konstytucji.**

**UZASADNIENIE**

I

1. Postanowieniem z 13 grudnia 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (sygn. akt I SA/Bd 435/06) przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne w sprawie zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100; dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim, nie przewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczenia kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które na dzień 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany bezterminowo decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.; dalej: ustawa z 1991 r. o zatrudnianiu).

Wątpliwości co do konstytucyjności wskazanych przepisów pojawiły się w związku z następującym stanem faktycznym:

Dnia 12 grudnia 2005 r. podmiot wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za wskazane we wniosku okresy z lat 2000-2003. W uzasadnieniu wnioskodawca wskazał, że prawo do nadpłaty wywodzi z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, w którym Trybunał orzekł o niezgodności art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewidywał on regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy - w zaufaniu do dotychczasowych przepisów - rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach (OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). Zdaniem wnioskodawcy nowelizacja ustawy o VAT, w wyniku której całkowite zwolnienie podatnika VAT prowadzącego zakład pracy chronionej z wpłat należnego podatku do urzędu skarbowego zostało zastąpione obowiązkiem wpłat podatku z możliwością wystąpienia o jego zwrot, została wprowadzona niezgodnie z Konstytucją, co potwierdził powołany wyrok TK z 25 czerwca 2002 r.

Decyzją z 10 lutego 2006 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług za wskazane we wniosku okresy z lat 2000-2003. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26 kwietnia 2006 r. Organy obu instancji stanęły na stanowisku, że wnioskujący nie jest objęty zamkniętym katalogiem podmiotów, do których adresowany jest powołany wyrok TK. Dotyczył on bowiem zakładów pracy chronionej, którym status takiego zakładu przyznano na okres trzech lat. Tymczasem skarżący status zakładu pracy chronionej uzyskał na czas nieokreślony. Organy wskazały, że stanowisko dotyczące kręgu podmiotów objętych powołanym wyrokiem TK potwierdził także NSA w uchwale z 14 marca 2005 r., sygn. FPS 4/04.

Sąd pytający, kwestionując omawianą regulację, powołał się na następujące argumenty:

Prowadzący działalność gospodarczą musi uwzględniać ryzyko niekorzystnych zmian przepisów prawnych, w tym także podatkowych. Jednak nowe unormowania nie powinny zaskakiwać ich adresatów, lecz zapewnić czas niezbędny do dostosowania się do nowych regulacji. Poszanowanie interesów w toku, rozumianych jako przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte na gruncie dotychczasowych przepisów, jest bowiem istotnym elementem zaufania obywatela do państwa i prawa. Tymczasem zmiana przepisów ustawy z 1993 r. o VAT nastąpiła w bardzo krótkim okresie (ustawa zmieniająca z 20 listopada 1999 r., ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 30 listopada 1999 r., zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2000 r.). Nie zostały ustanowione także żadne przepisy przejściowe, które chroniłyby interesy w toku podmiotów, które z uwzględnieniem dotychczasowych regulacji rozpoczęły długookresowe inwestycje. Rodzi to wątpliwość, czy charakter zastosowanych przez ustawodawcę środków wobec podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały bezterminowo, nie narusza art. 2 Konstytucji i wynikającej z niego konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażającej się w ochronie praw nabytych i interesów w toku.

Sytuacja podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały bezterminowo, była taka sama jak podmiotów określonych wyrokiem TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01. Podmioty ubiegające się o nadanie im statusu zakładu pracy chronionej nie miały wpływu na to, czy decyzja taka wydawana była na trzy lata, czy też bez ograniczeń. W dniu wejścia w życie nowelizacji ustawy z 1993 r. o VAT funkcjonowały bowiem zakłady pracy chronionej, którym status przyznano na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu tj. bezterminowo oraz na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych tj. na okres trzech lat (dalej: ustawa z 1997 r. o rehabilitacji). Podmioty te miały taki sam zakres obowiązków określonych w art. 28 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji, a także takie same przywileje podatkowe. Jednak Trybunał Konstytucyjny, związany granicami wniosku, uznając nowelizację za niezgodną z art. 2 Konstytucji, ograniczył krąg podmiotów jedynie do tych, które status ten uzyskały na okres trzech lat na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji.

Nie można zatem uznać, że orzeczenie to dotyczyło wszystkich zakładów pracy chronionej. Przepisy te nadal obowiązywały, znajdując zastosowanie do prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy status taki uzyskali bezterminowo, bez względu na to, czy zostały naruszone ich interesy w toku z uwagi na rozpoczęcie realizacji długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach. Zapewnienie, na skutek wyroku TK, ochrony prawnej jedynie części określonych podmiotów, znajdujących się w jednakowej sytuacji, bez dostrzeżenia praw podmiotów reprezentowanych przez skarżącego, narusza zasadę równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji.

W praktyce, jak twierdzi sąd pytający, mimo wydania przez Trybunał wyroku zakresowego, w orzecznictwie sądów administracyjnych dochodzi do rozbieżności. Część sądów, uchylając decyzje w sprawie odmowy stwierdzenia nadpłaty, stanęła na stanowisku, że, jakkolwiek skarżący mieli status zakładu pracy chronionej przyznany bezterminowo, to w imię konstytucyjnej zasady równości należało treść powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 45/01 odnieść także do tych podmiotów (zob. wyroki WSA: w Poznaniu z 25 stycznia 2006 r., sygn. I SA/Po 2626/03; we Wrocławiu z 22 maja 2006 r., sygn. I SA/Wr 1060/04). Sądy te uznały, że sąd orzekający w sprawie może pominąć przepis, jeśli uzna, że jest on niezgodny z Konstytucją. Sąd pytający uznał jednak, że takie uprawnienie mu nie przysługuje, a właściwym trybem postępowania jest skorzystanie z instytucji pytania prawnego przewidzianego w art. 193 Konstytucji.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 17 marca 2008 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. we wskazanym przez sąd pytający zakresie jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Marszałek Sejmu przedstawia następujące argumenty:

Zakwestionowana w pytaniu prawnym regulacja utraciła moc obowiązującą. Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TK przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana, a który utracił moc obowiązującą, podlega kontroli konstytucyjnej, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Taka sytuacja ma miejsce w wypadku objętego niniejszym pytaniem prawnym przepisu i dlatego należy ocenić zgodność tego przepisu z Konstytucją.

Powołany w pytaniu prawnym wyrok TK w sprawie K 45/01 nie dotyczy stanu prawnego podatnika, powołanego w tym pytaniu. Wyrok ten odnosił się bowiem tylko do podmiotów, które status zakładu pracy chronionej uzyskały na czas określony. Natomiast niniejsza sprawa dotyczy podatnika, któremu status taki przyznano bezterminowo.

Zaskarżona regulacja dokonała modyfikacji zwolnienia przysługującego prowadzącemu zakład pracy. Całkowite zwolnienie z wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług zostało zastąpione prawem do częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty. Zmiana ustawy nie polegała na likwidacji zwolnienia, ale na zamianie dotychczasowego "zwolnienia z wpłat" na "zwrot wpłaconej kwoty". Nie można uznać, że zmiana ta była niekonstytucyjna. Ustawodawcy przysługuje bowiem swoboda w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny.

W ustawie z 1997 r. o rehabilitacji ustawodawca zastrzegł, że zakład pracy chronionej korzysta z przepisanego zwolnienia z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach. Prowadzący zakład pracy chronionej musiał zatem liczyć się z możliwością zmiany tych "odrębnych przepisów".

Analiza przepisów odnoszących się do zakładów pracy chronionej wskazuje, że od uzyskania przez skarżącego podatnika statusu zakładu pracy chronionej w 1996 r. przepisy dotyczące przywilejów podatkowych zakładów pracy chronionej podlegały kilkakrotnie znacznym zmianom. Nieuprawnione jest zatem twierdzenie, że w tym konkretnym wypadku została złamana zasada ochrony interesów w toku wobec zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano bezterminowo. Gdyby bowiem uznać racje skarżącego podatnika, to każda zmiana przepisów dotycząca zakładów pracy chronionej byłaby niezgodna z przepisami Konstytucji i zasadą ochrony interesów w toku, a z takim rozumowaniem nie można się zgodzić.

Celem wprowadzonych zmian było wyeliminowanie nadużyć i nieprawidłowości pojawiających się przy korzystaniu przez zakłady pracy chronionej z obowiązującego wówczas "zwolnienia z wpłat". Skala nadużyć skłoniła ustawodawcę do świadomego zrezygnowania z przepisów przejściowych dotyczących podmiotów mających status zakładów pracy chronionej.

Przemawiała za tym ochrona innych wartości chronionych konstytucyjnie, w szczególności dbałości o dobro wspólne i równowagi budżetowej.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 5 października 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżona regulacja we wskazanym w pytaniu prawnym zakresie jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

Swoje stanowisko Prokurator Generalny uzasadnił następująco:

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01 dotyczył jedynie zakładów pracy chronionej, którym status taki przyznano na okres 3 lat. Tym samym, mimo analogicznej sytuacji, w jakiej znalazły się zakłady pracy chronionej realizujące długookresowe przedsięwzięcia na rzecz osób niepełnosprawnych, podmioty, którym status taki przyznano na czas nieokreślony, nie zostały objęte wspomnianym wyrokiem TK. Jednak uwagi zamieszczone w wyroku z 25 czerwca 2002 r. są aktualne także w stosunku do tych podmiotów.

Przepisy ustawowe obowiązujące do 31 grudnia 1999 r. stanowiły ramy prawne dla podejmowania wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych, które mogły być rozłożone w czasie. Mając na uwadze zasadę ochrony interesów w toku, należało zatem ustalić regulacje przejściowe w stosunku do podmiotów, które w zaufaniu do tych przepisów rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć.

W wyniku zmieniającego się stanu prawnego osoby ubiegające się o uzyskanie statusu zakładu pracy chronionej nie miały wpływu na to, czy zostanie on przyznany na okres 3 lat czy bezterminowo, zatem różnicowanie ich praw w zależności od czasu obowiązywania wydanej im decyzji nie wydaje się właściwe. Podmiot posiadający status zakładu pracy chronionej bez ograniczeń czasowych miał większą perspektywę podejmowania długofalowych działań, a wprowadzone zmiany mogły naruszać interesy w toku związane z przystąpieniem do realizacji tych planów na podstawie dotychczasowych przepisów podatkowych.

Dla oceny konstytucyjności wprowadzonych regulacji podstawowe znaczenie powinno mieć rozpoczęcie przez zakłady pracy chronionej długookresowych przedsięwzięć, a nie okres, na jaki przyznano status zakładu pracy chronionej. Zniesienie dotychczasowego zwolnienia podatkowego może bowiem zagrażać realizacji każdego długookresowego przedsięwzięcia. Pozostaje to w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i wynikającą z niej zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku.

4. Minister Finansów nie jest uczestnikiem postępowania w sprawie. Swoje stanowisko z 4 stycznia 2008 r. przedstawił w związku z charakterem sprawy, oraz z uwagi na fakt przedstawienia swojej opinii w sprawie K 45/01.

W jego opinii zaskarżona regulacja we wskazanym w pytaniu prawnym zakresie jest zgodna z art. 2 Konstytucji. Wynika to z następujących argumentów:

W wyroku K 45/01 Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował istoty zmiany wprowadzonej art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. Pomimo niedogodności dla podatników, wynikających z zastąpienia możliwości zatrzymania kwoty należnego VAT prawem do uzyskania częściowego lub całkowitego zwrotu tego podatku, Trybunał stwierdził, że zmiany wprowadzone zakwestionowaną regulacją znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Ustawodawca, realizując usprawiedliwione cele, mógł wprowadzić zmiany na niekorzyść prowadzących zakłady pracy chronionej. Takim celem omawianej regulacji było przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, jakie miały miejsce na tle dotychczasowych przepisów.

W wypadku podatników prowadzących zakłady pracy chronionej na podstawie decyzji przyznanych na czas nieokreślony ustawodawca nie określił ram czasowych umożliwiających stosowanie zwolnienia z wpłaty podatku do urzędu skarbowego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie wypowiadał się na temat skutków likwidacji zwolnień, co do których ustawodawca nie wyznaczył terminu ich obowiązywania, stwierdzając, że zniesienie takiego zwolnienia nie narusza zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa a także będącego konsekwencją tej zasady - zasady ochrony interesów w toku.

Regulacja ta nie narusza także zasady równości. Nie można bowiem uznać, że zakłady pracy chronionej posiadające taki status bezterminowo, korzystały z takiej samej ochrony konstytucyjnej jak zakłady pracy chronionej, którym ten status przyznano na okres 3 lat. Sam Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 25 czerwca 2002 r. uznał możliwość takiego zróżnicowania, przyznając prawo do przepisów przejściowych tylko tym zakładom, które rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w tych zakładach.

Zakwestionowana zmiana wynikała z obowiązku harmonizacji przepisów o VAT (odpowiednika unijnego podatku od wartości dodanej) z przepisami VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. W dyrektywie tej nie przewidziano możliwości zwolnienia określonej grupy podatników z wpłaty VAT, przy jednoczesnym zachowaniu uprawnień do wystawiania faktur z należnym podatkiem.

Ustawa zmieniająca z 1999 r. nie zniosła całkowicie zwolnienia z wpłaty podatku. Preferencja ta została zastąpiona (w celu wyeliminowania nadużyć podatkowych) prawem do otrzymania całkowitego lub częściowego zwrotu z urzędu skarbowego uprzednio wpłaconego podatku, uzależniając kwotę zwrotu od stopnia niepełnosprawności zatrudnianych osób.

Nie można uznać, że adresaci tej zmiany zostali nią zaskoczeni. Prace nad zmianą systemu ulg dla zakładów pracy chronionej prowadzone były od 1998 r. Już wtedy pojawiły się propozycje zniesienia zwolnienia i zastąpienia go - w trybie odrębnej ustawy - dotacją budżetową dla tych zakładów. Miało to na celu likwidację szerzących się na coraz większą skalę nadużyć podatkowych.

Stwierdzenie niekonstytucyjności zakwestionowanego przepisu w zakresie objętym pytaniem prawnym może spowodować wiele komplikacji i trudności. Wątpliwości dotyczą okresu, w jakim podatnicy posiadający status zakładu pracy chronionej przyznany na czas nieokreślony mieliby prawo do stosowania przejściowych regulacji. Czy miałyby to być trzy lata - jak w przypadku zakładów pracy chronionej objętych wyrokiem w sprawie K 45/01, czy byłby to nielimitowany okres do czasu zakończenia długookresowych inwestycji. Jednak w tym wypadku mogłoby to rozciągnąć stosowanie przepisów przejściowych na okres po 1 stycznia 2004 r., kiedy to art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT, dotyczący częściowych lub

całkowitych zwrotów uprzednio wpłaconego podatku przestał obowiązywać. Ponadto ewentualne orzeczenie niekonstytucyjności przepisu spowoduje negatywne skutki budżetowe, nieujęte w ustawie budżetowej.

Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, zachodzi wątpliwość czy w przedmiotowej sprawie nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Przedmiotem pytania prawnego może być tylko taki przepis, którego wyeliminowanie z porządku prawnego w wyniku wyroku TK wywrze wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, w której przedstawiono pytanie prawne. Tymczasem w opinii Ministra Finansów celem niniejszego pytania prawnego jest wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych powstałych w konkretnej sprawie, w związku z zakresowym wyrokiem TK w sprawie K 45/01.

## II

Na rozprawę, która odbyła się 8 stycznia 2009 r., nie stawił się przedstawiciel sądu pytającego. Pozostali uczestnicy postępowania, w tym także przedstawiciel Ministra Finansów, podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

#### 1. Uwagi wstępne.

Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne w pierwszej kolejności stwierdzić, że niniejsze pytanie prawne spełnia warunki merytorycznego rozpoznania, jest więc dopuszczalne w świetle art. 193 Konstytucji. Kwestionowane przepisy mają bezpośredni związek z przedmiotem rozpoznania w sprawie toczącej się przed sądem pytającym, a od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie tej sprawy.

#### 2. Regulacje prawne dotyczące statusu zakładu pracy chronionej.

Niniejsze pytanie prawne dotyczy zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100; dalej: ustawa zmieniająca z 1999 r.) z art. 2 i art. 32 Konstytucji w zakresie, w jakim, nie przewidując przepisów przejściowych, zmienił zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładów pracy chronionej, które 30 listopada 1999 r. miały status zakładów pracy chronionej przyznany decyzjami wydanymi na podstawie ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201, ze zm.; dalej: ustawa z 1991 r. o zatrudnieniu), a więc bezterminowo. Art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. nadał nowe brzmienie art. 14a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 1993 r. o VAT). Rozbudowany art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą z 1999 r. określił prawo prowadzącego zakład pracy chronionej do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług, ustalając zasady ubiegania się i technikę obliczania nowej postaci ulgi podatkowej. Wcześniejsza regulacja dotycząca podatku od towarów i usług w odniesieniu do zakładów pracy chronionej zwalniała tę grupę podatników od wpłat do urzędu skarbowego należności, w zakresie działalności tego zakładu, z tytułu podatku od towarów i usług, stanowiącej różnicę między podatkiem należnym a naliczonym.

Dla rozstrzygnięcia kwestii podniesionych przez sąd pytający istotne są nie tylko przepisy podatkowe dotyczące zakładów pracy chronionej, ale także ustawowe zasady uzyskiwania statusu zakładu pracy chronionej.

Prowadzący zakład pracy chronionej, którego sprawa stała się przyczyną sformułowania niniejszego pytania prawnego, uzyskał status zakładu pracy chronionej w 1996 r., na podstawie przepisów ustawy z 1991 r. o zatrudnieniu. Ustawa ta uregulowała szczegółowo uprawnienia osób niepełnosprawnych związane z podejmowaniem pracy zarobkowej, a także obowiązki pracodawców związane z zatrudnianiem osób niepełnosprawnych. Ustawodawca przewidywał tworzenie zakładów pracy chronionej, aby ułatwić osobom niepełnosprawnym podejmowanie pracy. Pracodawca, który zatrudniał określoną liczbę osób niepełnosprawnych (nie mniej niż 20 pracowników) i spełniał inne kryteria ustawowe, mógł uzyskać administracyjne stwierdzenie wypełnienia warunków przewidzianych dla zakładów pracy chronionej.

Do kryteriów tych należało: po pierwsze, uzyskanie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych co najmniej: a) 40%, w tym znacznego lub umiarkowanego stopnia niepełnosprawności 10%, albo b) 30% niewidomych będących inwalidami I lub II grupy; po drugie, odpowiednie przystosowanie obiektów i pomieszczeń zakładów pracy, tak aby uwzględniały potrzeby osób niepełnosprawnych w zakresie dostępności do nich, w tym posiadanie dodatkowego oprzyrządowania pomieszczeń sanitarnohigienicznych i ciągów komunikacyjnych; oraz po trzecie, zapewnienie podstawowej i specjalistycznej opieki medycznej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych (art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnieniu). Spełnienie przez zakład pracy warunków określonych w tej ustawie stwierdzał na wniosek kierownika zakładu pracy Pełnomocnik do spraw Osób Niepełnosprawnych, w porozumieniu z Państwową Inspekcją Pracy.

W celu motywowania pracodawców do tworzenia takich zakładów, ustawa przewidywała szereg zachęt finansowych, m.in. różnego rodzaju zwolnienia i ulgi podatkowe. W myśl art. 20 ust. 1 ustawy z 1991 r. o zatrudnieniu, zakład pracy chronionej był zwolniony z podatków, niepodatkowych należności budżetowych oraz z wpłat na Fundusz Pracy. Zwolnienie to jednakże nie dotyczyło podatków wymienionych w art. 20 ust. 2 ustawy, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, podatków od gier losowych i totalizatorów oraz ceł. Środki uzyskane z tytułu zwolnień podatkowych zakład pracy chronionej przekazywał na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (10%; dalej: PFRON) oraz zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych (90%). W okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnieniu, tj. do 31 grudnia 1997 r. status zakładu pracy chronionej przyznawany był bezterminowo.

Ustawę z 1991 r. o zatrudnieniu zastąpiła ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm.; dalej: ustawa z 1997 r. o rehabilitacji), która weszła w życie 1 stycznia 1998 r. Nowa ustawa utrzymała możliwość tworzenia zakładów pracy chronionej, zmieniając niektóre warunki uzyskania tego statusu. Wprowadzony został wymóg prowadzenia działalności gospodarczej przez pracodawcę przez co najmniej 12 miesięcy oraz konieczność uzyskiwania przez okres co najmniej 6 miesięcy określonych w ustawie

wskaźników zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Decyzję w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej wydawał Pełnomocnik do spraw Osób Niepełnosprawnych (od 1 stycznia 2000 r. kompetencje te przejął wojewoda). Decyzja była wydawana na okres 3 lat.

Ustawa z 1997 r. również przewidywała ulgi i zwolnienia podatkowe. Zgodnie z art. 31 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji zakład pracy chronionej był zwolniony z podatków, niepodatkowych należności budżetowych, a także "wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach". Przez odrębne przepisy należało rozumieć przepisy ustawy z 1993 r. o VAT.

W myśl art. 14a tej ustawy (art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT dodany art. 59 ustawy z 1997 r. o rehabilitacji) podatnik zobowiązany był do obciążenia wykonywanej przez siebie czynności kwotą podatku według właściwej dla niej stawki. Samo zwolnienie dotyczyło natomiast zobowiązania podatnika, które generalnie podlega rozliczeniu z urzędem skarbowym, tj. różnicy pomiędzy kwotą podatku należnego i naliczonego. Jeżeli kwota zwolnienia była wyższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej lub zakładzie aktywności zawodowej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia, różnica podlegała przekazaniu na PFRON w terminach przewidzianych dla rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług. Podatnicy, którzy korzystali z przywileju wynikającego z art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT zachowywali prawo do wystawiania faktur VAT, obniżania podatku należnego o podatek naliczony oraz do zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Podsumowując, podkreślenia wymaga, że ustawa z 1997 r. o rehabilitacji objęła swym zakresem także zakłady pracy chronionej, którym status ten przyznany został pod rządami przepisów ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. A zatem od 1 stycznia 1998 r. tj. od dnia wejścia w życie ustawy z 1997 r. o rehabilitacji funkcjonowały równocześnie dwa typy zakładów pracy chronionej: "stare", które, spełniając warunki określone w 1991 r., miały bezterminowy status zakładu pracy chronionej, oraz "nowe", które musiały odnawiać prawo do korzystania ze statusu zakładu pracy chronionej co trzy lata wg warunków określonych w ustawie z 1997 r. Funkcjonujące przed wejściem w życie ustawy z 1997 r. zakłady pracy chronionej niejako automatycznie zaczęły także korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT. Zatem w momencie nowelizacji ustawy o VAT w 1999 r., zwolnienie, o którym mowa w art. 14a tej ustawy, obejmowało zarówno podmioty, które status uzyskiwały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu (bezterminowo), jak i podmioty, które swój status uzyskiwały na podstawie ustawy z 1997 r. o rehabilitacji (trzy lata).

### 3. Zakwestionowane przepisy.

Ustawa zmieniająca z 1999 r. weszła w życie dnia 1 stycznia 2000 r. Ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw 30 listopada 1999 r. Zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 tej ustawy zmienił przedstawiony wyżej art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT. Dotychczasowe zwolnienie prowadzącego zakład pracy chronionej od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług zostało zastąpione prawem do otrzymania zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług według zasad określonych w tym artykule. Kwotę zwrotu stanowił iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz najniższego wynagrodzenia pracowników. W razie zatrudniania osób niepełnosprawnych: a) o lekkim stopniu niepełnosprawności - do wyliczeń przyjmowano jednokrotność najniższego wynagrodzenia; b) o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności - dwukrotność najniższego wynagrodzenia, c) o znacznym stopniu niepełnosprawności - trzykrotność najniższego wynagrodzenia. Jeżeli kwota zwrotu była wyższa od wpłaconego za dany miesiąc podatku, urząd skarbowy wypłacał kwotę zwrotu do wysokości wpłaconego podatku.

Przyczyny tej zmiany były dwójakiego rodzaju. W pierwszej kolejności nadużycia podatkowe na szeroką skalę. W uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy zmieniającej z 1999 r., Rada Ministrów szczegółowo przedstawiła skalę nadużyć i nieprawidłowości pojawiających się przy korzystaniu przez zakłady pracy chronionej ze "zwolnienia z wpłat". Podatnicy, zarówno zakłady pracy chronionej, jak i ich kontrahenci, manipulowali fakturami, zawierali fikcyjne umowy z osobami niepełnosprawnymi w celu uzyskania statusu zakładu pracy chronionej, wykazywali fałszywe obroty krajowe i eksportowe, doprowadzając do wyłudzenia znacznych środków finansowych z budżetu, sami nie płacąc nic albo niewiele do urzędu skarbowego (zob. druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Po drugie zmiana wynikała z konieczności harmonizacji przepisów o podatku od towarów i usług z przepisami Szóstej dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich. Dyrektywa ta nie przewidywała zwolnienia określonej grupy podatników z wpłaty podatku od wartości dodanej (odpowiednik występującego w Polsce podatku od towarów i usług) przy równoczesnym pozostawieniu temu podatnikowi uprawnień do wystawiania faktur z należnym podatkiem od wartości dodanej. Było to rażąco sprzeczne nie tylko z określonym w tej dyrektywie mechanizmem, ale także z podstawową zasadą rozliczania podatku od towarów i usług, polegającą na tym, że jeden z podatników wpłaca należną kwotę podatku do budżetu, drugi natomiast ma prawo podatek należny od swych obrotów pomniejszyć o kwotę zapłaconą w poprzedniej fazie obrotu.

Podkreślenia wymaga to, że art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w zakwestionowanym brzmieniu został wprowadzony jedynie na okres przejściowy. Wiązało się to z radykalną zmianą systemu przyznawania pomocy publicznej osobom niepełnosprawnym. W uzasadnieniu projektu zmiany ustawy zmieniającej z 1999 r. podkreślono, że art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT będzie obowiązywał jedynie do czasu zastąpienia dotychczasowego systemu zwolnień i ulg dotyczących podatku od towarów i usług, przewidzianych dla zakładów pracy chronionej - systemem bezpośredniego dofinansowania wynagrodzeń osób niepełnosprawnych ze środków budżetu państwa (przekazywanego w formie dotacji do PFRON) zatrudnionych we wszystkich zakładach pracy, w tym także w zakładach pracy chronionej. Nastąpiło to 1 stycznia 2004 r. wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2003 r. Nr 7, poz. 79).

### 4. Utrata mocy obowiązującej art. 14a ustawy o VAT.

Jak już wspomniano wyżej, art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT w brzmieniu nadanym przez zakwestionowany art. 1 ust. 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. obowiązywał w okresie od 1 stycznia 2000 r. tj. od wejścia w życie ustawy zmieniającej do 31 grudnia 2003 r. Rozstrzygnięcia wymaga więc kwestia dopuszczalności merytorycznego orzekania w niniejszej sprawie przez Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie bowiem z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK Trybunał Konstytucyjny umarza na posiedzeniu

niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Sytuacja taka ma miejsce w tym wypadku, z uwagi na to, że przepisy objęte pytaniem prawnym, jako przepisy nowelizujące ustawę, która utraciła moc obowiązującą, także utraciły moc obowiązującą.

Ustosunkowując się do tej kwestii, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału, przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może mieć zastosowania do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

Zgodnie z powyższym, ze względu na to, że przepis objęty niniejszym pytaniem prawnym, pomimo utraty mocy obowiązującej, jest stosowany do zdarzeń zaistniałych w okresie jego obowiązywania, należało dopuścić ocenę jego zgodności z Konstytucją.

#### 5. Zakres wyroku TK w sprawie o sygn. K 45/01.

Zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. był już przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis ten w zakresie, w jakim przed upływem trzyletniego okresu zmienia zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej, jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy - w zaufaniu do dotychczasowych przepisów - rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

Trybunał podkreślił, że w jego ocenie wprowadzone zmiany znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Jednak ingerencja w sferę praw nabytych i interesów w toku powinna być połączona z ustanowieniem odpowiednich przepisów przejściowych, uwzględniających słusze interesy tych osób, które w postępowaniu przed właściwym organem mogą wykazać, że podjęły realizację długoterminowych przedsięwzięć.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, że "ustawodawca przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej określił tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków". W związku z tym prowadzącemu zakład pracy chronionej przysługiwało prawo podmiotowe do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych oraz zasadzie ochrony interesów w toku.

Ze względu na wąski zakres omawianego wyroku TK, dotyczący zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano na okres trzech lat, nie ulega wątpliwości, że poza kręgiem adresatów tego wyroku pozostali prowadzący zakłady pracy chronionej, którzy decyzję o uzyskaniu takiego statusu uzyskali wcześniej, w okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. A zatem nie występuje przesłanka umorzenia postępowania ze względu na zbędność orzekania (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK).

#### 6. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z zasadą ochrony interesów w toku wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

W pierwszej kolejności Trybunał rozważył zarzut naruszenia przez wskazane w pytaniu prawnym przepisy zasady ochrony interesów w toku, która stanowi konkretyzację zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Sąd pytający zakwestionował krótki okres *vacatio legis* nowelizacji ustawy o VAT z 1999 r. i brak w niej odpowiednich przepisów przejściowych, zarzucając, że ustawodawca wykroczył poza zakres swobody regulacyjnej wyznaczonej przez konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku w stosunku do zakładów pracy chronionej, które status taki uzyskały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo.

Na wstępie należy przypomnieć ugruntowane i trudne do zakwestionowania stanowisko, że ustawodawca "może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z Konstytucją" (orzeczenie TK z 19 listopada 1996 r., K. 7/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 49). Odpowiada to ogólniejszemu przeświadczeniu, że ustawodawca ma znaczną swobodę kształtowania dochodów i wydatków państwa. "Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa" (wyrok TK z 24 maja 1994 r., K. 1/94, OTK ZU 1986-1995/t. 5/1994, cz. 1, poz. 10). Innymi słowy, należy uznać, "że ustawodawca ma swobodę powiększania obowiązków podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia" (wyrok TK z 25 listopada 1997 r. sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, również gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Władza ustawodawcza dysponuje natomiast możliwością wykorzystania ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). Konstytucja pozostawia ustawodawcy swobodę wyboru środków służących do realizacji wymienionych celów. Ustawodawca może zatem - przestrzegając konstytucyjnej zasady stanowienia prawa - zarówno rozszerzać uprawnienia ustawy podatkowej oraz promować inne kierunki działania podatników, jak też te uprawnienia znosić bądź je likwidować (wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999 r., poz. 1), w szczególności, gdy przyjęte przez niego rozwiązanie nie spełnia założonego celu, a wręcz przeciwnie sprzyja różnego rodzaju nadużyciom podatkowym.

Swoboda ustawodawcy kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest równoważona istnieniem obowiązku



szanowania przez niego proceduralnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności szanowania zasad "przyzwoitej legislacji", które stanowią przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania "odpowiedniej" *vacatio legis* oraz do należytego formułowania przepisów przejściowych. Jeśli chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie wskazano już, że nie jest, w zasadzie, dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w trakcie trwania roku. Zmiany takie powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Zachowanie odpowiedniej *vacatio legis* i ustanawiania przepisów przejściowych służy ochronie interesów w toku, przeciwdziała bowiem zaskakiwaniu obywateli nowymi regulacjami prawnymi. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania "interesów w toku": "1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to - ze swej natury - musi mieć charakter rozłożony w czasie; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów" (K. 26/97).

Na podstawie powyższych ustaleń Trybunał Konstytucyjny dokonał oceny konstytucyjności przepisów zakwestionowanych przez sąd pytający.

Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu, że zaskarżony przepis narusza zasadę ochrony interesów w toku. Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę w sytuacji, w której przepisy prawa wyznaczyły określony horyzont czasowy dla danego zwolnienia lub ulgi. Tymczasem, odnosząc się do zarzutu sądu pytającego, ustawodawca nigdy nie zawarł ani nie określił gwarancji czasowych dla ulgi podatkowej określonej w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT dotyczących zwolnienia zakładów pracy chronionej, które status taki uzyskały na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. Przepis ten wprowadzony został z zamiarem stosowania go jedynie w okresie przejściowym do czasu wprowadzenia systemu dofinansowania do wynagrodzeń osób niepełnosprawnych ze środków budżetu państwa, przekazywanego w formie dotacji do PFRON (druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Zgodnie z art. 69 Konstytucji władze publiczne mają obowiązek udzielania pomocy osobom niepełnosprawnym w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. Ustawodawca, chcąc zachęcić pracodawców do zatrudniania osób niepełnosprawnych, wprowadził liczne przywileje podatkowe, w tym także zwolnienie od wpłat podatku należnego. W praktyce okazało się jednak, że ze zwolnienia określonego w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT korzystali często ale prowadzący zakłady pracy chronionej, a co więcej także ich kontrahenci, a nie osoby niepełnosprawne zatrudnione w danym zakładzie. Przytoczone już motywy zmiany art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT wskazują, że służyła ona ważnemu interesowi społecznemu - jej celem było przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym na dużą skalę (druk sejmowy nr 1190, III kadencja Sejmu).

Wypada odnotować, że pomimo znacznej skali nadużyć podatkowych, ustawodawca jednak nie pozbawił osób prowadzących zakład pracy chronionej przywileju dotyczącego wpłaty VAT, lecz zastosował inne rozwiązanie, które miało wyeliminować wcześniej występujące patologie. Zwolnienie zostało zastąpione prawem do otrzymania całkowitego lub częściowego zwrotu z urzędu skarbowego uprzednio wpłaconego podatku. W uzasadnieniu projektu zmiany ustawy podkreślono, że "mechanizm polegający na obowiązku rozliczenia podatku VAT w normalnym trybie, z zachowaniem uprawnień do zwrotu części tego podatku, w odpowiedniej proporcji, powinien wyeliminować w 2000 r. najbardziej rażące nadużycia związane z dotychczas obowiązującym systemem ulg" (druk sejmowy nr 1190-A, III kadencja Sejmu).

Zaznaczenia wymaga także, że zachowane zostały podstawowe wymogi legislacyjne dotyczące kwestionowanej zmiany. Ustawa zmieniająca z 20 listopada 1999 r. weszła w życie 1 stycznia 2000 r., a ogłoszona została w Dzienniku Ustaw 30 listopada 1999 r. Zmiana "reguły gry" nastąpiła zatem z początkiem nowego roku podatkowego, zachowana została także *vacatio legis*, której okres wynosił 1 miesiąc.

Mając powyższe na uwadze, należy uznać prawo ustawodawcy do oceny przydatności rozwiązań z punktu widzenia wynikających z nich skutków społecznych i budżetowych. Mając swobodę kształtowania przywilejów podatkowych, jeśli uzna, że koszty budżetowe wynikające z ich wprowadzenia są zbyt wysokie, może zawęzić zakres ich zastosowania lub nawet całkowicie z nich zrezygnować. Takie działania ustawodawcy pozostawione są jego swobodzie prawodawczej.

Ponadto nie można zapominać o konieczności dostosowywania przepisów krajowych do norm prawa unijnego (*aquis communautaire*). Konieczność ta była związana z perspektywą członkostwa Polski w UE i rzecz jasna dotyczyła również podatku od towarów i usług, a także znacznie szerszej problematyki pomocy publicznej.

Podsumowując dotychczasowe rozumowanie, Trybunał zwraca uwagę, że ustawa z 1993 r. o VAT nie zawierała żadnych gwarancji czasowych trwania przywileju, jakim niewątpliwie było zwolnienie z wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług. Tym bardziej z ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu z przyczyn oczywistych nie wynikały i nie mogły wynikać żadne ramy czasowe dotyczące uprawnień podatkowych osób, które status zakładu pracy chronionej uzyskiwały bezterminowo. Trybunał podkreśla, że w takim przypadku - niezależnie od tego, w jakim momencie nastąpi zniesienie zwolnienia od wpłat - zawsze możliwe byłoby skuteczne zarzucanie naruszenia interesów w toku. Takie rozumowanie musi być jednak odrzucone.

Podstawowe standardy poprawnej legislacji przy tego typu zmianach zostały zachowane, tzn. zmiana nastąpiła z początkiem nowego roku podatkowego, przy zachowaniu odpowiedniej *vacatio legis*. Natomiast rezygnacja z przepisów przejściowych była spowodowana koniecznością ochrony innych wartości konstytucyjnych, tj. troską o dobro publiczne, przez przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, a także tym, że zwolnienie z wpłat nie zostało całkowicie wyeliminowane, ale zastąpione innym - prawem do zwrotu części lub całości wpłaconego podatku.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że kwestionowane przepisy nie naruszają wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady ochrony interesów w toku.

7. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z art. 32 Konstytucji.

Znaczną część uzasadnienia sąd pytający poświęca sytuacji prawnej, jaka powstała na skutek wejścia w życie wyroku TK z

dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01. W wyroku tym Trybunał uznał, że zaskarżony art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. w zakresie, w jakim przed upływem trzyletniego okresu zmienia zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej, jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy - w zaufaniu do dotychczasowych przepisów - rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

Ten zakresowy wyrok TK, dotyczący tylko zakładów pracy chronionej, którym status ten przyznano na okres trzech lat, pozostawił poza kręgiem adresatów prowadzących zakłady pracy chronionej, o statusie bezterminowym, tj. przedsiębiorców, którzy status ten uzyskali wcześniej, tak jak podmiot, którego sprawa stała się przyczyną zainicjowania niniejszego pytania prawnego, w okresie obowiązywania ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu.

Sąd pytający wywodzi o konieczności poddania kontroli Trybunału uchylonego przed kilku laty przepisu w znacznej części poświęca nierówności ochrony praw tych dwóch grup podatników.

Odnosząc się do tego zarzutu, Trybunał, w pierwszej kolejności, zwraca uwagę, że sąd pytający w petitum pytania prawnego, nie wskazał artykułu 32 Konstytucji jako wzorca kontroli. Zarzut naruszenia zasady równości wynika jednak z uzasadnienia pytania prawnego. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie stawał na stanowisku, że na istotę pytania prawnego składają się zarówno treści wyrażone w petitum, jak i te, które znajdują się w uzasadnieniu. W petitum następuje bowiem jedynie usystematyzowanie wątpliwości oraz wskazanie głównych w tym względzie wzorców kontroli. Mając powyższe na uwadze, za wzorzec kontroli należało uznać także art. 32 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyjaśniał konstytucyjne pojmowanie zasady równości (np. wyroki TK: z 14 listopada 2000 r., sygn. K 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 259; z 27 marca 2007 r., sygn. SK 9/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 31). Istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relevantną). W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że "wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących" (orzeczenie z 28 listopada 1995 r., K. 17/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 18). Takie ujęcie zasady równości dopuszcza natomiast odmienne traktowanie osób, które tej cechy nie mają. Dopiero "jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości" (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Trybunał nie może pominąć także okoliczności, które w istotny sposób różnicują normatywny kontekst orzekania przez Trybunał w czerwcu 2002 r. w sprawie o sygn. K 45/01 oraz w niniejszej sprawie zainicjowanej pytaniem prawnym.

Przed wszystkim po czerwcu 2002 r. doszło do radykalnej (w ocenie przedstawicielki Ministra Finansów przedstawionej w toku rozprawy w dniu 8 stycznia 2009 r. jest to zmiana "rewolucyjna") zmiany systemu pomocy publicznej dla osób niepełnosprawnych w tym zakresie. W związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej jesteśmy zobowiązani honorować zasadę równości podmiotów gospodarczych na rynku dóbr i usług. A zatem już w ustawie z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych zniesiono - jako niedozwoloną formę pomocy publicznej - przysługujące zakładom pracy chronionej ulgi nie tylko w podatku od towarów i usług, ale także inne ulgi podatkowe. System ten został zastąpiony systemem wsparcia finansowego obejmującym wszystkich zatrudnionych niepełnosprawnych, niezależnie od miejsca zatrudnienia - na rynku wolnym lub chronionym.

W czerwcu 2002 r. sprawa o sygn. K 45/01 była przedmiotem kontroli Trybunału zainicjowanej wnioskiem Polskiej Organizacji Pracodawców Osób Niepełnosprawnych, tj. organizacji o ogólnokrajowym zasięgu działania, zrzeszającej zarówno zakłady pracy chronionej, którym status taki został przyznany bezterminowo, jak i na czas określony. A zatem nic nie stało na przeszkodzie, aby organizacja ta kwestionując konstytucyjność wówczas obowiązującego art. 1 pkt 8 ustawy zmieniającej z 1999 r. wnioskiem swym objęła obydwa typy zakładów pracy chronionej "którzy - w zaufaniu do dotychczasowych przepisów - rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach". Z wypowiedzi przedstawiciela wnioskodawcy na rozprawie przed TK w dniu 25 czerwca 2002 r. wynikało jednak, że wnioskodawca w pełni świadomie zawęził zakres wniosku (protokół z rozprawy przed TK w dniu 25 czerwca 2002 r.). Wnioskodawca argumentował, że tylko w wypadku kategorii podmiotów, w stosunku do których wydano ostatecznie decyzje w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej pomiędzy 1 stycznia 1998 r. a 31 grudnia 1999 r., a więc na okres 3 lat, można było mówić o naruszeniu zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku. Była to bowiem jedyna kategoria podatników, dla których horyzont czasowy został wyraźnie określony w ustawie. Przyznanie w decyzji statusu zakładu pracy chronionej na czas określony oznaczało, że status ten można było utracić wcześniej jedynie z przyczyn leżących po stronie przedsiębiorcy, a nie z przyczyn leżących po stronie organu władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny w pełni podzielił to stanowisko, dając temu wyraz w uzasadnieniu wyroku w sprawie K 45/01. Trybunał podkreślił w nim, że w jego ocenie wprowadzone zmiany znajdowały podstawę w wartościach konstytucyjnych, jednak "ustawodawca przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej określił tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków". W związku z tym prowadzącemu zakład pracy chronionej przysługiwało prawo podmiotowe do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych oraz zasadzie ochrony interesów w toku.

Natomiast ustawodawca nie określił takiego horyzontu dla podmiotów, które status zakładów pracy chronionej uzyskały w latach 1991-1997, na podstawie ustawy z 1991 r. o zatrudnianiu, a więc bezterminowo. Zakłady pracy chronionej, uzyskując ten status bezterminowo, znajdowały się zatem w sytuacji odmiennej od podmiotów, które status ten otrzymały jedynie na okres 3 lat i tylko w tym wyznaczonym okresie korzystać mogły ze szczególnych uprawnień, w tym przywilejów podatkowych. Z drugiej strony zakłady pracy chronionej o statusie bezterminowym, właśnie ze względu na brak wyznaczenia jakichkolwiek ram czasowych korzystania z uprzywilejowanej pozycji, musiały liczyć się z możliwością zmiany ich sytuacji prawnej. Ustawodawca korzystał bowiem w tym zakresie ze znacznie większej swobody wynikającej chociażby z braku

dającego się jednoznacznie wyznaczyć horyzontu czasowego ochrony tzw. interesów w toku.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega zatem wątpliwości, że odmienne ukształtowanie sytuacji prawnej zakładów pracy chronionej jest uzasadnione cechą wyróżniającą, a mianowicie statusem prawnym takiego zakładu uzyskanym albo na czas określony - 3 lat, albo nieokreślony - bezterminowo. Charakter zakładu pracy chronionej, krótkoterminowy - 3 letni, czy też bezterminowy, ma bowiem bezpośredni wpływ na ochronę będących w toku interesów takiego zakładu.

Ponadto jest oczywiste, że każda zmiana przepisów dotycząca zarówno przyznania, zmiany, jak i odebrania określonego statusu prawnego wprowadza jako nieuniknioną konsekwencję pewne podziały wśród podmiotów znajdujących się w analogicznej, ale nie tożsamej sytuacji. Zasada równości nie wyklucza, a wręcz potwierdza możliwość odmiennego traktowania, a co za tym idzie kształtowania sytuacji prawnej podmiotów różnych. Decydujące znaczenie ma bowiem jednakowo z punktu widzenia danych cech istotnych status jednostki pozwalający na wyróżnienie tożsamej kategorii podmiotów. Z zasady równości nie wynika, aby podmioty znajdujące się wcześniej w podobnej sytuacji faktycznej zostały zrównane w prawach i obowiązkach.

Przesądziło to o uznaniu zakwestionowanych w pytaniu prawnym przepisów za zgodne z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą ochrony interesów w toku. Swoboda ustawodawcy do zmiany przywileju podatkowego tej kategorii podmiotów była bowiem zdecydowanie większa. Ustanowienie ram czasowych stanowiło zatem w niniejszej sprawie kryterium oceny przez Trybunał konstytucyjności zakwestionowanych przepisów.

Opierając się na powyższym, Trybunał nie znalazł podstaw, aby uznać art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r., w brzmieniu obowiązującym po wyroku TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, za niezgodny z art. 32 Konstytucji.

8. Ocena zgodności art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy zmieniającej z 1999 r. z zasadą ochrony praw nabytych wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Ustalając znaczenie zasady ochrony praw nabytych. Trybunał odniósł się do dotychczasowego orzecznictwa TK, w świetle którego należy uznać, że "zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych - zarówno publicznych jak i prywatnych. Poza zakresem stosowania tej zasady znajdują się natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw tych praw" (wyrok z 22 czerwca 1999 r., K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100). Zakres stosowania zasady ochrony praw nabytych obejmuje zatem tylko takie wypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych bądź ekspektatyw tych praw.

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się także, że w uznaniu zwolnień od podatku za przedmiot "praw nabytych" (ich ekspektatyw) stoi na przeszkodzie - przede wszystkim - zasada powszechności opodatkowania dochodów. Bez jednoznacznie sformułowanej podstawy prawnej, zawartej w ustawie, nie może powstać (być respektowane) prawo do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoiste "prawo do zwolnienia podatkowego", skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji "Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Podatnikom nie może być przypisane bezterminowe "prawo do zwolnień podatkowych" określonego typu wyprowadzane jedynie z faktu korzystania z ustawowych zwolnień w okresie przeszłym czy też w znacznej części konkretnego roku podatkowego. Nie jest więc - w tej sytuacji - możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie "praw niewadliwie nabytych", znajdujących "trwałą" ochronę w obliczu potencjalnych i motywowanych m.in. ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego (wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6).

Pogląd ten znajduje potwierdzenie także w stanowisku doktryny prawnej, zgodnie z którym prawo do korzystania ze zwolnień podatkowych może być przyznane - jako określony ustawowo wyjątek od zasady powszechności opodatkowania i równości podatkowej - mocą wyraźnych przepisów ustaw podatkowych lub innych uregulowań rangi ustawowej, obowiązujących lub utrzymanych w mocy na dany okres (R. Mastalski, Prawo podatkowe - część ogólna, Warszawa 1998, s. 27 i n.; A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001, s. 41-43).

Zgodnie z powyższym przedmiotem gwarancji wynikających z zasady ochrony praw nabytych jest przysługujące określonej osobie prawo podmiotowe lub jego ekspektatywa. O naruszeniu zasady ochrony praw nabytych w wypadku zwolnień podatkowych można mówić wyjątkowo, gdy zwolnienie to zostało przyznane w drodze ustawy na dany okres. Powstaje wtedy bowiem swoiste "prawo do zwolnienia", które podlega ochronie z punktu widzenia tej zasady.

Opierając się na tych regułach, w powoływanym wyroku TK o sygn. K 45/01 Trybunał uznał, że w sytuacjach gdy przepisy prawa wyznaczyły pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać "reguł gry" przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Mimo że sama decyzja o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej nie dawała prawa do ulg, należy jednak mieć na uwadze to, że sytuacja prawna osób prowadzących zakłady pracy chronionej zależała nie tylko od treści danej decyzji, ale od całokształtu określonych w ustawach praw i obowiązków związanych z prowadzeniem wymienionych zakładów. Do istotnych elementów statusu zakładu pracy chronionej należały przyznane przez ustawodawcę przywileje podatkowe, w szczególności określona wysokość kwot podatku od towarów i usług zatrzymywanych przez prowadzących zakłady pracy chronionej. Uzasadnione jest zatem stanowisko, że prowadzącemu zakład pracy chronionej, któremu status taki przyznano na czas określony, przysługiwało również swoiste "prawo" do uzyskania w tym okresie określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych.

W wypadku zakładów pracy chronionej, które ten status uzyskały w latach 1991-1997, a więc bezterminowo, istotnym elementem tego statusu były również określone ulgi i zwolnienia podatkowe, w tym także, przewidziane w art. 14a ustawy z 1993 r. o VAT, zwolnienie od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług. Jednak w przeciwieństwie do zakładów pracy chronionej, które ten status uzyskały po 1997 r. na czas określony, w wypadku podatników prowadzących zakład pracy chronionej na podstawie decyzji wydanych wcześniej, ustawodawca nie określił żadnych ram czasowych, przyznając im ten status bezterminowo. Nie można zatem uznać, że powstało prawo do zwolnienia podatkowego, które podlegałoby zasadzie ochrony praw nabytych.

Biorąc pod uwagę przytoczone wyżej okoliczności, Trybunał uznał, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim przepis ten wyraża zasadę ochrony praw nabytych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2009-01-06 • TK • SK 22/06 • VAT z 1993 r.**



**Wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

**z dnia 6 stycznia 2009 r.**

**SK 22/06**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Mazurkiewicz - przewodniczący

Stanisław Biernat - sprawozdawca

Marek Kotlinowski,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

Po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 stycznia 2009 r., skargi konstytucyjnej spółki STRABAG sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie o zbadanie zgodności:

§ 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy wprowadzenia warunku zastosowania 0% stawki podatku od towarów i usług, dotyczącego konieczności zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej z:

-art. 2 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 30 czerwca 1999 r.,

-art. 178 ust. 1 i art. 91 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A "Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego" do międzynarodowej Umowy Ramowej z dnia 31 maja 1990 r. zawartej pomiędzy Rządem Polskim a Europejską Wspólnotą Gospodarczą,

-art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i art. 92 ust. 1 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

-art. 64 ust. 2 i 3 oraz art. 84 w związku z art. 2 i art. 92 ust. 1 Konstytucji,

orzeka:

**§ 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do czasu jego uchylecia z dniem 1 stycznia 1998 r. w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0% od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej:**

**a) jest zgodny z art. 64 w związku z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także z art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.),**

**b) nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.**

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

**UZASADNIENIE**

I

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na podstawie następującego stanu faktycznego:

W dniu 19 lipca 1996 r. Władza Wdrażająca Program Współpracy Przygranicznej PHARE i Dyrekcja Okręgowa Dróg Publicznych w Szczecinie (dalej: DODP) zawarły porozumienie dotyczące realizacji Programu Współpracy Przygranicznej Polska - Niemcy PHARE 1994 oraz Umowy Finansowej PL9402. Dnia 13 sierpnia 1996 r. DODP zawarła umowę (dalej: kontrakt) z Kieleckim Przedsiębiorstwem Robót Mostowych Kielce i STRABAG International GmbH w Kolonii, występującymi jako partnerzy joint venture, w przedmiocie wykonania inwestycji polegającej na modernizacji autostrady A-6. Kieleckie Przedsiębiorstwo Robót Mostowych Kielce 21 sierpnia 1996 r. umowę cesji przekazało na rzecz STRABAG International GmbH w Kolonii prawa wynikające z zawartego kontraktu. W dniu 13 września 1996 r. STRABAG International GmbH z Kolonii zawarła umowę z STRABAG Polska sp. z o.o., zgodnie z którą STRABAG Polska sp. z o.o. przejęła prawa i zobowiązania wynikające z kontraktu.

Dokonując rozliczenia podatkowego STRABAG Polska sp. z o.o. (dalej: skarżąca, albo spółka), w sierpniu i wrześniu 1997 r. zastosowała stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 0%, opierając się na przepisie § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm.; dalej: rozporządzenie, albo rozporządzenie z 1995 r.). Zgodnie z

powołanym przepisem stawkę podatku 0% stosuje się do świadczenia usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej, jeżeli została zawarta pisemna umowa o świadczenie tych usług, zarejestrowana przez Komitet Integracji Europejskiej. Decyzją z 11 stycznia 2002 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w Warszawie określił wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, a także zaległość podatkową oraz odsetki od tej zaległości za sierpień i wrzesień 1997 r., jak również określił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za okres od maja do października i za grudzień 1997 r. Tym samym organ uznał, że spółka, w zakresie wskazanym w rozliczeniu, nie jest uprawniona do skorzystania ze stawki podatku 0%. Inspektor Kontroli Skarbowej stwierdził w uzasadnieniu decyzji, że spółka, poprzez zawarcie umowy ze STRABAG International GmbH w Kolonii, nie stała się stroną kontraktu zawartego z Władzą Wdrażającą Programu Współpracy Przygranicznej PHARE. Spółka STRABAG Polska sp. z o.o., nie będąc zarejestrowana w KIE jako podwykonawca robót finansowanych ze środków pomocowych PHARE, nie miała prawa do stosowania stawki podatku od towarów i usług 0%. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej. Spółka wniosła skargę na decyzję ostateczną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który tę skargę oddalił. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę kasacyjną wyrokiem z 29 czerwca 2005 r. W uzasadnieniu sąd stwierdził, że STRABAG Polska sp. z o.o. nie spełniła warunków § 68a ust. 1 rozporządzenia, gdyż nie była zarejestrowana w Komitecie Integracji Europejskiej jako podwykonawca robót finansowanych ze środków pomocowych PHARE.

Spółka wniosła skargę konstytucyjną zarzucając, że przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. jest niezgodny z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 1, 2 i 3, art. 84, art. 91 ust. 1, art. 92 ust. 1, art. 178 ust. 1 Konstytucji i art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A "Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego" do Umowy Ramowej, zawartej dnia 31 maja 1990 r. pomiędzy Komisją Współnot Europejskich a Rządem Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Umowa Ramowa). Skarżąca zarzuciła również brak wytycznych w art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 28 ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 129, poz. 599).

Zdaniem skarżącej, wskazany przepis rozporządzenia został wydany z przekroczeniem upoważnienia ustawowego oraz przy braku wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Przepis art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie przyznał bowiem kompetencji Ministrowi Finansów do określania warunków stosowania przez podatników preferencyjnej stawki podatku. Takie upoważnienie zostało wprowadzone dopiero nowelą ustawy, która weszła w życie 30 czerwca 1999 r. (Dz. U. z 1999 r. Nr 57, poz. 596). W opinii skarżącej, przekroczenie w rozporządzeniu upoważnienia ustawowego skutkowało zastosowaniem wobec skarżącej 7% zamiast 0% stawki podatku od towarów i usług. Skarżąca wskazała orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym upoważnienie do wydania rozporządzenia musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym, przedmiotowym oraz treściowym. Rozporządzenie z 1995 r., zdaniem skarżącej, nakłada natomiast na obywateli obowiązki nieprzewidziane w ustawie. Skarżąca przywołała również orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, kwestionujące legalność przepisów rozporządzenia zawierających warunki korzystania ze stawki 0% podatku od towarów i usług i nakładających na podatników dodatkowe obowiązki. Wydanie rozporządzenia w takim zakresie, zdaniem skarżącej, narusza przepisy art. 92 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji - art. 84 oraz art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji. Nałożenie na skarżącą dodatkowego warunku stosowania stawki podatkowej 0% bez ustawowego umocowania oznacza bowiem naruszenie prawa własności. Skarżąca wskazała również art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A "Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego" do Umowy Ramowej. Przepis ten stanowi, że kontrakty o dostawie lub świadczenie usług przez spółki polskie lub zagraniczne finansowane ze środków dotacji europejskich nie będą podlegać w państwie odbiorcy (Polska) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Skarżąca stwierdziła, że oparcie wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny tylko na podstawie § 68a ust. 1 rozporządzenia, z pominięciem treści wskazanej umowy, jest niezgodne z art. 91 ust. 1 oraz art. 178 ust. 1 Konstytucji. Spółka podniosła ponadto, że zaskarżony przepis w części stanowiącej o obowiązku zawarcia pisemnej umowy oraz rejestracji jej przez KIE narusza konstytucyjnie chronione prawo własności, a więc art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji.

2. W stanowisku zgłoszonym pismem z 9 maja 2006 r. (sygn. PP1-0311/230/06/EH/SM6-3332/2006) Minister Finansów wniósł o odrzucenie skargi konstytucyjnej z uwagi na niespełnienie przesłanek z art. 79 ust. 1 Konstytucji albo o umorzenie postępowania z uwagi na zbędność orzekania, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643, ze zm.). W razie nieuwzględnienia powyższych wniosków, Minister Finansów wniósł o uznanie, że skarga konstytucyjna w tej sprawie jest bezzasadna, bo zaskarżony przepis rozporządzenia nie jest niezgodny ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

2.1. Co do wniosku o odrzucenie skargi, Minister Finansów stwierdził, że skarżąca nie jest uprawniona do wniesienia skargi konstytucyjnej, gdyż nie nastąpiło naruszenie jej praw ani wolności. Minister Finansów wskazał opinię prawną Władzy Wdrażającej Program Współpracy Przygranicznej PHARE z 29 listopada 1996 r., w której stwierdzono brak prawnych podstaw do cedowania uprawnień i obowiązków z zawartego kontraktu na podmioty niebędące oferentami biorącymi udział w przetargu. Minister Finansów wyraził również pogląd, że rozpoznanie niniejszej sprawy przez Trybunał Konstytucyjny prowadziłoby do rozstrzygania, czy STRABAG Polska sp. z o.o., która nie wygrała przetargu, była stroną zawartego kontraktu oraz czy była uprawniona do korzystania z preferencji podatkowej. Skarga konstytucyjna stałaby się więc kolejnym środkiem procesowym.

2.2. W odniesieniu do umorzenia postępowania z uwagi na zbędność orzekania Minister Finansów podkreślił, że zakwestionowany przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia został z dniem 1 stycznia 1998 r. uchylony przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024). Utrata mocy obowiązującej przepisu prawa podatkowego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny stanowi zaś negatywną przesłankę procesową. Wyraził również opinię, że powołane wzorce kontroli konstytucyjności nie mogą mieć zastosowania. Skarżąca wniosła o zbadanie zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia we wskazanym zakresie z przepisami Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r., która weszła w życie 17 października 1997 r. Zakwestionowany przez skarżącą przepis rozporządzenia został uchylony w czasie obowiązywania ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426). W tej sytuacji żądanie skarżącej, aby Trybunał Konstytucyjny przeprowadził kontrolę na podstawie przepisów aktualnie obowiązującej Konstytucji, prowadziłoby, według Ministra Finansów do naruszenia zasady *lex retro non agit*.

2.3. Co do zarzutu niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 64 ust. 1 Konstytucji, Minister Finansów zauważył, że może być on zasadny przede wszystkim wtedy, gdy wydanie rozporządzenia nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. W wypadku zaskarżonego przepisu nie miało to miejsca. Minister Finansów zauważył również, że podstawą prawną zastosowania stawki podatku 7% w odniesieniu do skarżącej nie były przepisy rozporządzenia, lecz art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w związku z poz. 82 załącznika nr 3 do tej ustawy. Minister Finansów wyraził pogląd, że prawodawca przy określaniu przedmiotu opodatkowania oraz katalogu towarów lub usług nie musi posługiwać się nomenklaturą wynikającą z klasyfikacji statystycznej. Dla osiągnięcia określonych celów społeczno - gospodarczych właściwe może być definiowanie towarów lub usług w sposób opisowy. Taki właśnie sposób zastosowano przy określaniu usług objętych stawką podatku 0%. Miało to na celu zapewnienie poprawności stosowania wskazanych przez ten przepis preferencji podatkowych. Przepis rozporządzenia służył więc celom przewidzianym przez ustawę. Minister Finansów zauważył, że wskazanie w § 68a ust. 1 rozporządzenia źródła pochodzenia środków pomocowych było kryterium zastosowanym do opisu usług. Potwierdzenie źródła pochodzenia środków pomocowych było elementem koniecznym, umożliwiającym stosowanie stawki podatku 0%. W związku z powyższym, zarzut niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji należy uznać zdaniem Ministra Finansów za bezzasadny.

W swoim piśmie Minister Finansów podkreślił również, że w prawie podatkowym dużą rolę odgrywa zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. Jest ona uszczegółowieniem zasady sprawiedliwości społecznej. Ewidentnym naruszeniem tej zasady byłoby stworzenie warunków do wykorzystywania specjalnych przywilejów podatkowych dla celów innych niż te, które legły u podstaw wprowadzenia tych przywilejów. Sytuacja taka mogłaby mieć miejsce, gdyby polski prawodawca nie zadbał o rzetelne wykorzystanie środków finansowych z pomocy zagranicznej. Uczynił to, w opinii Ministra, poprzez wprowadzenie zaskarżonego przepisu § 68a rozporządzenia.

W odniesieniu do zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu rozporządzenia w związku z art. 13 pkt 1-3 aneksu A "Ogólne warunki odnoszące się do memorandum finansowego" do Umowy Ramowej, Minister Finansów stwierdził, że przepis zaskarżony nie był sprzeczny z ustaleniami tej umowy. Ponadto Minister Finansów zauważył, że istotą skargi konstytucyjnej jest ochrona przed naruszeniami konstytucyjnych praw i wolności, nie zaś ochrona przed naruszeniem prawa w ogóle.

3. W piśmie z 11 maja 2007 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny (sygn. PR II 850/41/06). Jego zdaniem przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia w sprawie wykonania przepisów o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym jest zgodny z art. 64 w związku z art. 84, art. 92 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania ze względu na jego niedopuszczalność.

3.1. Odnosząc się do zarzutu skarżącej co do niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wymienia szczegółowo towarów i usług podlegających opodatkowaniu, ale odsyła w tym zakresie do tzw. klasyfikacji statystycznych. Analiza zaskarżonego przepisu rozporządzenia prowadzi do wniosku, że prawodawca nie określił rodzaju usługi, lecz wskazał kryteria, ze względu na które należy uznać usługę za objętą tym przepisem. Są to: źródło pochodzenia środków finansowych i zawarcie umowy pisemnej zarejestrowanej w KIE. W ocenie Prokuratora Generalnego, takie ustalenie usługi nie wykracza poza granice upoważnienia ustawowego. Jest to bowiem jedynie opisowa forma określenia usługi, która podlega stawce podatku 0%. Zawarcie pisemnej umowy zarejestrowanej w KIE nie może być traktowane jako warunek dodatkowy zastosowania tej stawki podatku. Z powyższych powodów Prokurator Generalny uznał zarzut niezgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 92 ust. 1 Konstytucji za bezzasadny. Prokurator Generalny dodał, że skarżąca błędnie wskazała rozporządzenie Ministra Finansów jako określające wysokość należnego podatku. Wysokość stawki podatku od towarów i usług została bowiem wskazana w ustawie.

3.2. W zakresie pozostałych wzorców powołanych przez skarżącą Prokurator Generalny stwierdził, że skarżąca nie wskazała, jakie prawa podmiotowe wynikające z art. 178 i art. 91 ust. 1 oraz art. 2 Konstytucji zostały naruszone przez zaskarżony przepis. Poza tym zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji dotyczy dokonanej przez skarżącą oceny stosowania prawa. W tym zakresie skarga nie spełnia, zdaniem Prokuratora Generalnego, wymagań określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Konsekwencją tego powinno być, w opinii Prokuratora Generalnego, umorzenie postępowania w zakresie kontroli zaskarżonego przepisu z powyższymi wzorcami konstytucyjnymi z uwagi na niedopuszczalność orzekania. Prokurator Generalny uznał również za niedopuszczalne orzekanie w zakresie zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej, gdyż w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawy kontroli w trybie skargi konstytucyjnej nie może stanowić umowa międzynarodowa.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował pismem z 9 maja 2006 r. (sygn. RPO-527378-VI/06/BP), że nie zgłasza udziału w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie.

## II

W rozprawie 6 stycznia 2009 r. uczestniczyli: pełnomocnik skarżącej spółki, a także przedstawiciele Prokuratora Generalnego oraz Ministra Finansów. Uczestnicy postępowania podtrzymali pisemne stanowiska.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Kontrola konstytucyjna w trybie skargi konstytucyjnej jest wyznaczona przez ramy określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie tym przepisem "Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji". Tak więc w skardze konstytucyjnej kwestionowany musi być przepis, który stanowi podstawę ostatecznego orzeczenia sądu lub decyzji organu administracji publicznej, naruszającego konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Ochrona jednostek jest realizowana dwufazowo. Jeśli zarzuty podniesione w skardze konstytucyjnej okażą się zasadne, wyrok Trybunału Konstytucyjnego skutkuje w pierwszej kolejności utratą mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu. W drugiej kolejności, zgodnie z normą zawartą w art. 190 ust. 4 Konstytucji,

orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego daje podstawę do wznowienia postępowania przed sądem lub organem, który wydał orzeczenie lub decyzję na podstawie zakwestionowanego przepisu.

Wbrew stanowisku Ministra Finansów, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że skarżąca spełnia wymagania art. 79 ust. 1 Konstytucji do tego, aby jej skarga konstytucyjna została merytorycznie rozpatrzona.

2. Zaskarżony przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, dalej: rozporządzenie albo rozporządzenie z 1995 r.) został uchylony z dniem 1 stycznia 1998 r. na mocy § 79 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. 1997 r. Nr 156, poz. 1024). Powstaje zatem na wstępie kwestia dopuszczalności skargi dotyczącej norm już nieobowiązujących. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, postępowanie ulega umorzeniu, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie wszakże z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału, przepis zaskarżony we wniosku, skardze konstytucyjnej lub w pytaniu prawnym zachowuje moc obowiązującą, o ile na jego podstawie mogą być podejmowane orzeczenia sądowe lub decyzje administracyjne. Przepis, który może być stosowany w jakiegokolwiek sytuacji faktycznej, należy uznać za obowiązujący (por. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznaje, że zakwestionowana norma prawna w niniejszej sprawie może być przedmiotem kontroli konstytucyjności. Niezależnie należy wskazać, że zgodnie z art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, przepisu art. 39 ust. 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje trzy przesłanki, które powinny zaistnieć, aby uznać, że ten warunek został spełniony. Po pierwsze - zaskarżony przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności. Po drugie - nie istnieje żaden inny instrument prawny, który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą. Po trzecie - pozbawienie danego przepisu mocy obowiązującej stanowić może skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych (por. wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004 poz. 85). Trybunał stwierdza, że przesłanki te zostały spełnione w przypadku skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie. Trybunał nie przychylił się zatem do wniosku Ministra Finansów o umorzenie postępowania ze względu na wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej, jaką jest utrata mocy obowiązującej przepisu.

3. Przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia obowiązywał od 14 września 1996 r. do 31 grudnia 1997 r. Zakwestionowany przepis wszedł zatem w życie w czasie obowiązywania ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426, ze zm.; dalej: ustawa konstytucyjna z 1992 r.), natomiast został uchylony w czasie obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Trybunał Konstytucyjny rozważył zatem, które przepisy konstytucyjne mogły służyć jako wzorzec kontroli.

Decyzje organów podatkowych oraz wyroki sądów administracyjnych w niniejszej sprawie dotyczyły zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, a także zaległości podatkowej oraz odsetek, jak również określiły dodatkowe zobowiązanie podatkowe za różne miesiące w okresie od maja do grudnia 1997 r. Przesądza to o wskazaniu na normy Konstytucji z 1997 r. jako znajdujące zastosowanie w sprawie, zgodnie zresztą ze skargą konstytucyjną i stanowiskiem Prokuratora Generalnego, natomiast odmiennie od stanowiska Ministra Finansów; organ ten nietrafnie przyjął, że zaskarżony przepis utracił moc obowiązującą przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r.

4. Skarżąca podnosi zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 Konstytucji. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Art. 64 ust. 2 Konstytucji stanowi, że własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej, a ust. 3, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim ustawa nie narusza istoty prawa własności. Powołany przepis proklamuje więc konstytucyjne prawo jednostek.

Biorąc pod uwagę specyfikę zaskarżonego przepisu, należącego do prawa podatkowego, należy rozstrzygnąć, czy można uznać, że art. 64 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec badania jego zgodności z Konstytucją. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166, wyrok z 29 listopada 2006 r. sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006 poz. 156). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (por. wyrok z 20 listopada 2000 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110, i powołane tam orzeczenia). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

Wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji prawo do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jednak w zakresie prawa daninowego nie tylko ustawodawca korzysta, po spełnieniu warunków formalnych, z większej swobody regulacyjnej, ale przede wszystkim Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych. (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Granicą ingerencji podatkowej jest wszakże istota prawa własności. Naruszenie istoty tego prawa nastąpiłoby wówczas, gdyby wprowadzone ograniczenia dotyczyły podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i



uniemożliwiłyby realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ma ono spełniać w porządku prawnym opartym na założeniach wskazanych w art. 20 Konstytucji (por. wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 2). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95, 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1, 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64). Taka sytuacja jednak nie występuje w niniejszej sprawie. Zaskarżony przepis nie jest zatem niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Wprowadzenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale mimo to jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

5. Zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z przewidzianą w art. 64 Konstytucji zasadą ochrony praw majątkowych przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego mógłby być natomiast trafny przede wszystkim wówczas, gdyby przepis ten był dotknięty wadliwością polegającą na tym, że jego wydanie nastąpiło z przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego. Wystąpiłoby bowiem wtedy naruszenie innej wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Należy zatem zbadać zasadność głównego zarzutu wyrażonego w skardze konstytucyjnej (zawartego w tiret 1, 3 i 4 petitum skargi), odnoszącego się do naruszenia przez zaskarżony przepis rozporządzenia normy zawartej w art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Podstawowy zarzut zawarty w skardze konstytucyjnej dotyczy tego, że § 68a ust. 1 rozporządzenia wykracza poza zakres upoważnienia ustawowego, zawartego w art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1997 r. Na podstawie tego przepisu, Minister Finansów mógł ustalić w drodze rozporządzenia, na okres nie dłuższy niż 6 lat, listę towarów i usług, do których stosuje się stawkę podatku 0%, oraz przypadki, gdy sprzedaż towarów do wolnych obszarów i składów celnych jest traktowana na równi z eksportem. Tymczasem, zdaniem Skarżącej, przepis § 68a ust. 1 rozporządzenia określał warunki stosowania preferencyjnej stawki podatku; na tym miało polegać wykroczenie poza granice ustawowego upoważnienia i tym samym naruszenie normy zawartej w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Skarżąca wskazała, że dopiero z dniem 30 czerwca 1999 r. weszła w życie nowela do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (ustawa z dnia 20 maja 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 57, poz. 596), która zmieniła m.in. art. 50 ust. 1 w ten sposób, że upoważniła ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określania w drodze rozporządzenia również warunków stosowania obniżonych stawek podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zauważa, że Minister Finansów, działając na podstawie upoważnienia ustawowego, ustalił w § 68a ust. 1 rozporządzenia stawkę podatku od towarów i usług 0% dla "niektórych usług", a mianowicie "usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej". Zastosowanym kryterium wyróżnienia danej kategorii usług było więc pochodzenie środków przeznaczanych na nabywanie usług. Było to zatem inne kryterium niż przyjęte w art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym w 1997 r., a zatem bez odwołania się do klasyfikacji usług wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej czy do pojęcia robót budowlano-montażowych albo do usług, o których była mowa w 54 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Stosownie do § 25 ust. 3 rozporządzenia, za środki finansowe z pomocy zagranicznej uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub organizacje międzynarodowe udzielające pomocy na podstawie: 1) umów zawartych z Rządem Rzeczypospolitej Polskiej, 2) jednostronnych deklaracji rządów i organizacji międzynarodowych udzielających pomocy.

Jak stwierdził Minister Finansów w swoim piśmie, wykazanie, dzięki zarejestrowaniu umowy przez Komitet Integracji Europejskiej, że środki finansowe przeznaczone na nabywanie danej usługi są właśnie środkami pochodzącymi z pomocy zagranicznej, pozwala na uniknięcie ewentualnych nadużyć albo usunięcie stanu niepewności co do "pomocowego" źródła pochodzenia środków otrzymanych przez usługodawcę za wykonane usługi, i tym samym umożliwia prawidłowe zastosowanie stawki 0% przy wymiarze podatku.

Skarżąca przytoczyła na poparcie swojej tezy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące art. 92 ust. 1 Konstytucji, w tym wyrok z 5 stycznia 1998 r., sygn. P. 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1. W powołanym wyroku Trybunał orzekł o niezgodności z Konstytucją przepisu § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 133, poz. 688); (dalej: rozporządzenie z 1994 r.), poprzedzające rozporządzenie z 1995 r.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza występowanie różnicy w konstrukcji zaskarżonego w niniejszej sprawie § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r., w porównaniu z § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r., o którym Trybunał Konstytucyjny orzekł w wyroku o sygn. P. 2/97. Oba te przepisy zostały wydane na podstawie art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wcześniej oznaczony: art. 50 pkt 1) i wobec obu został podniesiony zarzut wykraczania poza zakres upoważnienia ustawowego.

Trybunał Konstytucyjny orzekł w powołanym wyżej wyroku o sygn. P. 2/97 o niekonstytucyjności § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r. W uzasadnieniu powołanego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r., Minister Finansów "ustalił (...) nie tylko listę towarów i usług podlegających opodatkowaniu stawką 0%, lecz dodatkowo, wykraczając poza zakres upoważnienia, zastosowanie tej stawki uzależnił od spełnienia określonych warunków przez podatników i nabywców towarów. W istocie więc przedmiotem regulacji zawartej w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia jest nie tylko ustalenie listy towarów, do której stosuje się stawkę 0%, lecz także zakres sprzedaży, do której stosuje się tę stawkę".

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że inaczej rzecz się przedstawia w wypadku § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. Stosownie do tego przepisu, zastosowanie stawki podatku 0% jest dopuszczalne w razie świadczenia usług nabywanych za środki finansowe z pomocy zagranicznej, o których mowa w § 25 ust. 3 rozporządzenia. Trybunał podziela w tym względzie pogląd wyrażony w pismach Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, że wymaganie legitymowania się pisemną umową o świadczenie tych usług, zarejestrowaną przez Komitet Integracji Europejskiej, nie jest wymaganiem spełnienia dodatkowego warunku, analogicznego do warunków określonych w § 44 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 1994 r. Jest ono jedynie sposobem wykazania, że usługi są nabywane za środki finansowe z pomocy zagranicznej, nie zaś za środki pochodzące z innych źródeł. Trybunał nie jest powołany do oceny, czy taki właśnie sposób wykazania pochodzenia środków finansowych był najlepszy. W tej kwestii organ stanowiący prawo korzysta z pewnego zakresu swobody. Trybunał podziela ponadto pogląd Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, że podstawą prawną stawki podatku 7%, jaką zastosowały organy podatkowe wobec skarżącej był przepis ustawowy, a mianowicie art. 18 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz załącznik nr 3 do ustawy (poz. 81 lub 82), a nie zaskarżony przepis rozporządzenia.

6. W skardze konstytucyjnej został również sformułowany zarzut braku wytycznych w art. 50 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, będącego ustawowym upoważnieniem do wydania rozporządzenia. Zarzut ten nie został jednak uzasadniony, wobec czego skarga w tym zakresie nie spełnia wymagań określonego w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W związku z tym orzekanie przez Trybunał Konstytucyjny co do tego zarzutu jest niedopuszczalne.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzeka, że § 68a ust. 1 rozporządzenia z 1995 r. w zakresie, w jakim uzależnia zastosowanie stawki podatku od towarów i usług 0%, od zarejestrowania pisemnej umowy o świadczenie usług przez Komitet Integracji Europejskiej, nie wykracza poza zakres upoważnienia ustawowego, zawartego w art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a zatem jest zgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 92 ust. 1 i art. 50 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz nie jest niezgodny z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

7. Art. 79 ust. 1 Konstytucji stanowi, że podstawą skargi konstytucyjnej mogą być "konstytucyjne wolności lub prawa". Skarżąca wskazała natomiast jako wzorce kontroli kwestionowanego przepisu także art. 178 ust. 1 oraz art. 91 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepisy te nie statuują żadnych konstytucyjnych wolności lub praw, wobec tego nie mogą być podstawą kontroli w trybie skargi konstytucyjnej.

Art. 84 Konstytucji, powołany przez skarżącą jako wzorzec kontroli konstytucyjności, stanowi, że każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis statuuje więc powszechny obowiązek, którego zakres został pozostawiony do rozstrzygnięcia ustawom (por. sygn. K 18/98). Zgodnie z przytoczonym brzmieniem, art. 84 Konstytucji nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje również ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenie takiego prawa podmiotowego. W związku z powyższym, orzekanie Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do zgodności zaskarżonego przepisu rozporządzenia z art. 84 Konstytucji w trybie skargi konstytucyjnej jest niedopuszczalne.

Jak prawidłowo podnoszą w swoich pismach Minister Finansów oraz Prokurator Generalny, w niniejszej sprawie także przepisu art. 2 Konstytucji nie można uznać za samoistny wzorzec kontroli konstytucyjności (por. sygn. SK 16/00). Art. 2 Konstytucji wyraża fundamentalną zasadę państwa prawnego. Aby skutecznie powołać ten przepis, konieczne byłoby skonkretyzowanie przez skarżącą naruszenia konstytucyjnej wolności lub prawa przez działanie niezgodne z zasadami wywiedzionymi z zasady państwa prawnego (por. wyrok TK z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 21/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 144, wyrok TK z 8 grudnia 1999 r., sygn. SK 19/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 161). Skarżąca powołała natomiast art. 2 Konstytucji jako wzorzec w sposób ogólny; nie wskazała w skardze konstytucyjnej konkretnie w jaki sposób jej wolności lub prawa zostały naruszone, poza zarzutem naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji, który Trybunał Konstytucyjny rozpatrzył osobno.

Również umowy międzynarodowe nie mogą być podstawą skargi konstytucyjnej, co trafnie zauważają w swoich pismach Prokurator Generalny i Minister Finansów. Wynika stąd niedopuszczalność badania przez Trybunał Konstytucyjny zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia z powołanym przez skarżącą postanowieniem art. 13 pkt 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej.

Mając powyższe na uwadze, postępowanie w zakresie badania zgodności § 68a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797, ze zm.) z art. 2, art. 84, z art. 91 ust. 1, art. 178 ust. 1 Konstytucji i z art. 13 ust. 1 i 3 aneksu A do Umowy Ramowej zawartej dnia 31 maja 1990 r. pomiędzy Komisją Wspólnot Europejskich a Rządem Rzeczypospolitej Polskiej podlega umorzeniu, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, jako niedopuszczalne.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2008-12-22 • TSUE • C-414/07 • VAT: art. 86 • Magoora**



## **Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 22 grudnia 2008 r.**

**C-414/07**

W sprawie C-414/07 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polska) postanowieniem z dnia 17 maja 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 września 2007 r., w postępowaniu:

Magoora sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (sprawozdawca) i J. Malenovský, sędziowie,  
rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 września 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Magoora sp. z o.o. przez Z. Liptaka oraz J. Martiniego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz H. Majszczyk, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### **Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej 'szóstą dyrektywą').

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Magoora sp. z o.o. (zwaną dalej 'spółką Magoora') a Dyrektorem Izby Skarbowej w Krakowie w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do możliwości odliczania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej 'podatkiem VAT') naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego przez spółkę Magoora na podstawie umowy leasingu.

### **Ramy prawne**

Uregulowania wspólnotowe

3

Artykuł 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18), w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy miał następujące brzmienie:

'2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich

prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.'

Uregulowania krajowe

4

Artykuł 25 ust. 1 pkt 3a) ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50), w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 kwietnia 2004 r. (zwanej dalej 'ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r.') stanowił:

'Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych lub innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg.'

5

Przepisy szóstej dyrektywy zostały przetransponowane w Polsce na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej 'ustawą o podatku VAT').

6

Zgodnie z art. 175 ustawy o podatku VAT ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. utraciła moc z dniem 1 maja 2004 r.

7

Artykuł 86 ust. 3 i 5 ustawy o podatku VAT w pierwotnym brzmieniu stanowił:

'3. W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:

$DŁ = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$

gdzie:

DŁ - oznacza dopuszczalną ładowność,

n - oznacza ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy,

kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 5000 [PLN].

[...]

5. Dopuszczalna ładowność pojazdów oraz ilość miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 3, określona jest na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym. Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji, o której mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub ilości miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 3.'

8

Artykuł 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT w swym pierwotnym brzmieniu stanowił:

'Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5.'

9

Zgodnie z art. 176 pkt 3 ustawy o podatku VAT jej art. 86 i 88 znajdują zastosowanie, począwszy od dnia 1 maja 2004 r., gdyż przepis ten stanowi:

'Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia [czyli 20 kwietnia 2004 r.], z tym że:

3) art. 1-14, art. 15 ust. 1-6, art. 16-22 [...], art. 42-95 [...] stosuje się od dnia 1 maja 2004 r..'

10

Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. (Dz.U. nr 90, poz. 756), która weszła w życie w dniu 22 sierpnia 2005 r., zmieniła ustawę o podatku VAT, a w szczególności jej art. 86 i 88.

11

Artykuł 86 ust. 3 i 4 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r. stanowi:

'3. W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca - nie więcej jednak niż 6000 [PLN].

4. Przepis ust. 3 nie dotyczy:

1) pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju:

wielozadaniowy, van;

2) pojazdów samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu; dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków;

3) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy;

6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą - jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

7) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:

a) sprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

b) oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.'

12

Artykuł 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r. stanowi:

'Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3.'

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

13

Spór toczący się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie dotyczy możliwości odliczania przez spółkę Magoora podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego w ramach prowadzonej przez nią działalności na podstawie umowy leasingu.

14

W dniu 25 marca 2005 r. spółka Magoora zawarła umowę leasingu operacyjnego samochodu, która została zarejestrowana w Urzędzie Skarbowym w dniu 13 czerwca 2005 r. Sąd krajowy nie podaje żadnych informacji dotyczących marki i charakterystyki technicznej tego samochodu.

15

Z postanowienia odsyłającego wynika, że ograniczenia w odliczaniu podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa według wzoru matematycznego zawartego w ustawie o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym w dniu zawarcia umowy leasingu, to jest w dniu 25 marca 2005 r., nie miały zastosowania do spółki Magoora. Natomiast, w związku z przyjęciem nowej wersji art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r., ograniczenia w odliczaniu podatku VAT w odniesieniu do powyższego zakupu zostały wobec tej spółki zastosowane, ponieważ dopuszczalna masa używanego przez nią samochodu nie przekraczała 3,5 tony.

16

W dniu 30 sierpnia 2005 r. spółka Magoora wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik z wnioskiem o udzielenie interpretacji przepisów ustawy o podatku VAT dotyczących zakresu i ograniczeń możliwości odliczania podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego na podstawie umowy leasingu. Spółka ta uważa, że w dalszym ciągu powinna mieć prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do używanego przez siebie samochodu na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

17

Postanowieniem z dnia 3 listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik uznał stanowisko spółki Magoora za nieprawidłowe, stwierdzając, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie może być źródłem prawa krajowego w Polsce.

18

W dniu 15 lutego 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie oddalił odwołanie spółki Magoora i utrzymał powyższe postanowienie, wskazując, że Rzeczpospolita Polska uprawniona była do utrzymania w mocy ograniczeń w odliczaniu podatku VAT obowiązujących w tym państwie członkowskim w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy. Ponadto uznał on, że przepisy obowiązujące od dnia 22 sierpnia 2005 r. zmieniły jedynie sposób określenia kategorii pojazdów, w odniesieniu do których nie jest możliwe odliczanie podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa.

Spółka Magoora wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

Jako że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie powziął wątpliwości co do interpretacji art. 17 szóstej dyrektywy, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska uchyliła całkowicie z dniem 1 maja 2004 r. dotychczasowe przepisy krajowe dotyczące ograniczeń w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, a w to miejsce wprowadziła również ograniczenia w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, ale opisanych przez prawo krajowe przy użyciu odmiennych kryteriów niż to miało miejsce przed dniem 1 maja 2004 r., a następnie od dnia 22 sierpnia 2005 r. ponownie zmieniła powyższe kryteria?

2) W razie udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zawarte w punkcie pierwszym - czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska w ten sposób zmieniała powyższe kryteria, aby w sposób faktyczny ograniczyć zakres odliczeń podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących 30 kwietnia 2004 r. lub do przepisów krajowych obowiązujących przed zmianą dokonaną z dniem 22 sierpnia 2005 r.; i czy przy uznaniu, że takie działanie Rzeczypospolitej Polskiej byłoby naruszeniem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, że podatnik uprawniony byłby do dokonywania odliczeń, ale w granicach, w których zmiany przepisów krajowych wykraczałyby poza zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego przewidzianych przez obowiązujące w dniu 30 kwietnia 2004 r. i uchylone w tej dacie przepisy krajowe.

3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska, powołując się na przewidzianą tym przepisem możliwość ograniczania przez państwa członkowskie odliczania podatku [VAT] naliczonego zawartego w wydatkach niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne - mogła ograniczyć odliczenia podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004 r. w ten sposób, że wyłączyła odliczenia podatku [VAT] naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony z wyjątkiem samochodów, o których mowa w art. 86 ust. 4 ustawy [o podatku VAT] w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005 r.?'

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych

Zdaniem rządu polskiego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ zadane pytania nie mają żadnego związku z realiami sporu toczącego się przed sądem krajowym. Sąd ten nie dokonał oceny okoliczności faktycznych leżących u podstaw złożonego wniosku. Badanie pytań prejudycjalnych dotyczyłoby zatem sytuacji hipotetycznych.

W tym miejscu należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 43; z dnia 15 listopada 2007 r. w sprawie C-162/06 International Mail Spain, Zb.Orz. s. I-9911, pkt 23; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-221/07 Zablocka-Weyhermüller, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 20).

Nieuwzględnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd krajowy jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku z realiami lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej lub też gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39; z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25; z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-222/05 do C-225/05 Van der Weerd i in., Zb.Orz. s. I-4233, pkt 22; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 64; a także ww. wyrok w sprawie Zablocka-Weyhermüller, pkt 21).

W niniejszym przypadku należy zauważyć, że jak to wynika z postanowienia odsyłającego, sąd krajowy przedstawił Trybunałowi szczegółowy opis stanu faktycznego i prawnego toczącego się przed nim sporu, jak również powody, dla których uznał, że udzielenie odpowiedzi na zadane pytania jest niezbędne do wydania przez niego wyroku.

W konsekwencji wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

Co do istoty

Zwracając się z pytaniami prejudycjalnymi, które należy rozważać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uchyliło z dniem wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie; a także temu, aby to państwo członkowskie następnie ponownie zmieniło te kryteria w sposób powodujący rozszerzenie zakresu powyższych ograniczeń. W przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej sąd krajowy pyta, czy podatnik ma prawo żądać stosowania przepisów krajowych obowiązujących przed dniem wejścia w życie tej dyrektywy.

Należy zauważyć, że w niniejszym przypadku szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy do tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 *Metropol i Stadler*, Rec. s. I-81, pkt 41).

Zgodnie z podstawową zasadą, na której opiera się wspólny system podatku VAT, a która wynika z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) oraz z szóstej dyrektywy, podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub dystrybucji, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wykonywane ono jest od razu w odniesieniu do całego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 *Amprafrance i Sanofi*, Rec. s. I-7013, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 42, wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss i AstraZeneca*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 26). Ponadto przepisy przewidujące odstępstwa od zasady prawa do odliczenia podatku VAT, gwarantującego neutralność tego podatku, podlegają ścisłej wykładni (ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 59).

Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w sposób jednoznaczny ustanawia zasadę odliczania przez podatnika kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od dostarczanych mu towarów lub świadczonych mu usług, o ile owe towary lub usługi są wykorzystywane dla potrzeb jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu. Zasada prawa do odliczenia podatku VAT doznaje jednak odstępstwa, o którym mowa w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególności w akapicie drugim tego ustępu (zob. ww. wyroki: w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 43, 44; a także w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 27, 28).

Zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy swe przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, aż do przyjęcia przez Radę przepisów przewidzianych w tym przepisie.

Zadaniem prawodawcy wspólnotowego jest ustanowienie wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT i dokonanie w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT. Do chwili obecnej prawo wspólnotowe nie zawiera żadnego przepisu zawierającego wyliczenie wydatków, w przypadku których prawo do odliczenia podatku VAT jest wyłączone (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. s. I-4493, pkt 20; ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 44; wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 *Jyske Finans*, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23).

Należy stwierdzić, że dokonanie interpretacji przepisów krajowych w celu określenia ich treści w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy oraz w celu ustalenia, czy przepisy te spowodowały rozszerzenie zakresu obowiązujących wyłączeń po wejściu w życie szóstej dyrektywy, należy co do zasady do kompetencji sądu krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 47).

Ponadto należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, opartego na całkowitym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena okoliczności faktycznych sprawy leży w kompetencjach sądu krajowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-450/06 *Varec*, Zb.Orz. s. I-581, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, Trybunał może, zgodnie z zasadą współpracy z sądami krajowymi, udzielić mu wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (zob. w szczególności wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C-49/07 *MOTOE*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 30).

W niniejszym przypadku zadaniem Trybunału jest udzielenie sądowi krajowemu wskazówek dotyczących interpretacji pojęcia 'prawa krajowego' w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, w celu umożliwienia mu przystąpienia do

ustalania treści tych przepisów w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 47).

35

Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera bowiem klauzulę 'standstill', przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które obowiązywały przed wejściem w życie tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Ampafrance i Sanofi, pkt 5). Celem tego przepisu jest więc umożliwienie państwom członkowskim - do czasu ustanowienia przez Radę wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT - utrzymania w mocy wszelkich zasad prawa krajowego dotyczących wyłączenia tego prawa rzeczywiście stosowanych przez ich organy władzy publicznej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie Metropol i Stadler, pkt 48; a także w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 30, 31).

36

Należy stwierdzić, że na tyle na ile przepisy państwa członkowskiego po wejściu w życie szóstej dyrektywy zmieniają zakres istniejących wyłączeń, dokonując jego ograniczenia, a tym samym zbliżają się do celu tej dyrektywy, przepisy te objęte są zakresem odstępstwa z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i nie naruszają jej art. 17 ust. 2 (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; w sprawie Metropol i Stadler, pkt 45; a także w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 32).

37

Natomiast należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uregulowania krajowe nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, jeżeli powodują one, po wejściu w życie tej dyrektywy, rozszerzenie zakresu istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4539, pkt 17; z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 66; a także ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 33).

38

Z powyższego wynika, że z uwagi na cel tego przepisu pojęcie 'prawo krajowe' w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do krajowego systemu odliczenia podatku VAT obowiązującego i rzeczywiście stosowanego w chwili wejścia w życie tej dyrektywy.

39

Należy ponadto przypomnieć, że jak to podkreśla Komisja, klauzula 'standstill' przewidziana w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Tego rodzaju zmiana byłaby sprzeczna z samą ideą tej klauzuli.

40

W tym kontekście sąd krajowy zastanawia się, czy okoliczność, że Rzeczpospolita Polska uchyliła ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. w dniu swego przystąpienia do Unii Europejskiej, uniemożliwia jej wprowadzenie w tym samym dniu nowych przepisów przewidujących ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu.

41

Należy uznać, że uchylenie przepisów wewnętrznych w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy w krajowym porządku prawnym i zastąpienie ich w tym samym dniu innymi przepisami wewnętrznymi samo w sobie nie pozwala na przyjęcie, że państwo członkowskie zrezygnowało ze stosowania wyłączeń prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Tego rodzaju zmiana ustawowa nie pozwala też, sama w sobie, na stwierdzenie naruszenia art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy, pod warunkiem jednak, że nie doprowadziła do rozszerzenia - po tym dniu - zakresu wcześniejszych krajowych wyłączeń.

42

Sąd krajowy, który zgodnie z tym, co przypomniano w pkt 32 niniejszego wyroku, ma wyłączną kompetencję do dokonywania wykładni swego prawa krajowego, musi w toczącym się przed nim postępowaniu ocenić, czy zmiany wprowadzone wraz z transponowaniem szóstej dyrektywy do prawa polskiego na mocy ustawy o podatku VAT spowodowały rozszerzenie zakresu zastosowania ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących wcześniej.

43

Natomiast należy zauważyć, że zgodnie z treścią wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmiana ustawy o podatku VAT wprowadzona ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r., która weszła w życie w dniu 22 sierpnia 2005 r., spowodowała rozszerzenie zakresu zastosowania tych ograniczeń w porównaniu do sytuacji istniejącej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w stosunku do Rzeczypospolitej Polskiej, co w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 niniejszego wyroku jest sprzeczne z art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy.

44

Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie interpretacji swego prawa wewnętrznego - w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe - w świetle treści i celów szóstej dyrektywy po to, by osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, przychylając się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodząc do rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 124), a także, jeśli jest to konieczne, powstrzymując się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego (zob.



45

W tych okolicznościach na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli - co winien ocenić sąd krajowy - te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swe ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

W przedmiocie kosztów

46

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli - co winien ocenić sąd krajowy - te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.**

**2008-11-04 • NSA • I FPS 2/08 • ORD: art. 14b**



## **Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego**

**z dnia 4 listopada 2008 r.**

**I FPS 2/08**

Przewodniczący: prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski. Sędziowie NSA: Adam Bącał, Bogusław Dauter, Bogusław Gruszczyński, Zbigniew Kmiecik (sprawozdawca), Grzegorz Krzemień, Sylwester Marciniak (współsprawozdawca).

Naczelny Sąd Administracyjny z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Anny Podsiadło w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2007 r. w sprawie ze skargi R. RHC Spółki z o.o. w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 lutego 2006 r. w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego, po rozpoznaniu w dniu 20 października 2008 r. na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej następującego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, przekazanego przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 4 czerwca 2008 r. sygn. akt I FSK 635/07 do wyjaśnienia w trybie art. 187 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.):

"Czy w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie «niewydanie postanowienia» określone w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w § 1 powołanego artykułu?"

podjął następującą uchwałę:

**W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie "niewydanie postanowienia", użyte w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu.**

### **UZASADNIENIE**

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu w dniu 4 czerwca 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2007 r. w sprawie ze skargi R. RHC Spółki z o.o. w W. (zwanej dalej Spółką) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 lutego 2006 r., postanowił - na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) - przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące, budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne: "czy w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie «niewydanie postanowienia» określone w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w § 1 powołanego artykułu".

Pytanie prawne zrodziło się na tle następującego stanu faktycznego:

Pismem z dnia 5 sierpnia 2005 r. Spółka zwróciła się do Naczelnika Urzędu Skarbowego W.-B. z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Pismo to wpłynęło do Urzędu Skarbowego w dniu 16 sierpnia 2005 r. Spółka wystąpiła z zapytaniem, czy w sytuacji dokonania przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną cesji praw wynikających z umowy leasingu na Spółkę, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w pełnej wysokości, odpowiadającej kwocie podatku od raty z tytułu korzystania z samochodów osobowych. Podniosła ona wątpliwości, czy w przypadku wniesienia do Spółki aportu w postaci przedsiębiorstwa, w którego skład wchodzi także umowy leasingu samochodów, podatnikowi będą przysługiwać uprawnienia z tytułu podatku od towarów i usług, jakie przysługiwały wnoszącemu aport. Przedstawiając własne stanowisko, Spółka wskazała, że zarówno cesja wierzytelności i przejęcie długu, jak i wniesienie przedsiębiorstwa aportem do Spółki nie może być traktowane jako zmiana umowy leasingu samochodów określona w art. 86 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) i dlatego też podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości. W ocenie Spółki, w przedstawionym stanie faktycznym przepis art. 154 p.t.u. znajdzie zastosowanie, ponieważ wszystkie przewidziane w nim przesłanki są spełnione, łącznie z przesłanką braku zmiany umowy leasingu po wskazanej dacie.

Postanowieniem z dnia 16 listopada 2005 r., doręczonym Spółce w dniu 25 listopada 2005 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego W.-B. uznał stanowisko Spółki w pierwszej kwestii za nieprawidłowe. W uzasadnieniu postanowienia organ I instancji przywołał treść art. 86 ust. 7 i art. 154 p.t.u. i wskazał, że w jego ocenie art. 154 tej ustawy nie miał zastosowania w odniesieniu do Spółki, ponieważ dotyczy on podatników, którzy nabyli prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z rat w okresie obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993 r. Adresatem powyższego przepisu mógł być jedynie "dotychczasowy leasingobiorca", który zarejestrował umowę we właściwym urzędzie skarbowym. Naczelnik Urzędu Skarbowego W.-B. nie zgodził się ze stanowiskiem, że w przedstawionym stanie faktycznym nie doszło do zmiany umowy, zmienił się bowiem leasingobiorca oraz - z punktu widzenia prawa podatkowego - podatnik.

W zażaleniu Spółka podniosła, że postanowienie to zostało wydane z przekroczeniem terminu wydania postanowienia w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego, określonego w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Jednocześnie Spółka zarzuciła organowi dokonanie błędnej interpretacji przepisów prawa materialnego, to jest art. 154 w związku z art. 86 ust. 7 p.t.u. oraz naruszenie art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej.

Decyzją z dnia 28 lutego 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie odmówił zmiany zaskarżonego postanowienia. Za bezpodstawne uznał zarzuty dotyczące naruszenia przez organ I instancji przepisów art. 14b § 3, art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej. Odnośnie do zarzutu przekroczenia trzymiesięcznego terminu wydania postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, organ zauważył, że przepisy tej ustawy nie określają terminu doręczenia postanowienia podatnikowi, lecz jedynie termin wydania postanowienia przez organ podatkowy. W rozstrzygniętej sprawie zaskarżone postanowienie zostało wydane 16 listopada 2005 r., to jest w terminie 3 miesięcy od dnia wpływu wniosku podatnika do urzędu skarbowego.

Na powyższą decyzję Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zarzucając jej naruszenie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, a także rażące naruszenie prawa materialnego, to jest art. 154 w związku z art. 86 ust. 7 p.t.u., przez błędną jego wykładnię i błędne zastosowanie do przedstawionego stanu faktycznego. Spółka, uzasadniając zarzut naruszenia art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, zgodziła się ze stanowiskiem organu, że termin ten dla podatnika liczony jest od dnia doręczenia organowi zapytania, za nieprawidłowe jednak uznała stanowisko organu, zgodnie z którym za datę wydania postanowienia uznać należy datę jego sporządzenia. Zdaniem Spółki, przyjęcie tego stanowiska pozwalałoby organom antydatować każde pismo. Ponadto Spółka ponownie przedstawiła swoje stanowisko co do interpretacji art. 154 w związku z art. 86 ustawy o VAT w świetle przedstawionego przez nią stanu faktycznego.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej powtórzył argumenty przedstawione w zaskarżonej decyzji i wniósł o oddalenie skargi. Odnośnie do zarzutu naruszenia art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej organ podniósł, że w świetle Ordynacji podatkowej "wydanie" i "doręczenie" decyzji (postanowienia) to odrębne pojęcia normatywne, które dotyczą różnych czynności procesowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oceniając zaskarżoną decyzję stwierdził, że nie jest ona zgodna z prawem. Wskazał, że Ordynacja podatkowa w żadnym przepisie nie stanowi wprost, że wydanie orzeczenia następuje w chwili jego doręczenia, co więcej, posługuje się - jak podniósł organ podatkowy II instancji - odrębnymi pojęciami "wydania" i "doręczenia" decyzji (postanowienia). Wyciągnięcie jednak z tego wniosku, że wydanie decyzji (postanowienia) jest czynnością procesową organu administracji publicznej polegającą wyłącznie na podpisaniu orzeczenia przez osobę upoważnioną, byłoby - jego zdaniem - niedopuszczalne. Sąd przywołał następnie m.in. pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w uchwale z dnia 4 grudnia 2000 r. sygn. akt FPS 10/2000. Stwierdzono w niej, że załatwienie sprawy administracyjnej w formie decyzji, jak określa to art. 104 K.p.a., może oznaczać jedynie rozstrzygnięcie sprawy przez władcze działanie prawne organu administracji publicznej, skierowane do konkretnego adresata. Sprawa administracyjna nie jest załatwiona, gdy organ administracji, spełniając tylko wymagania formalne przewidziane w art. 107 § 1 K.p.a., poprzestaje na tym i nie doręcza decyzji stronie. Spełnienie przez organ administracji wymagań formalnych decyzji oznacza jedynie, że decyzja została sporządzona, a nie wydana.

Sąd zwrócił ponadto uwagę, że regulacja zawarta w art. 207 Ordynacji podatkowej jest odmienna, ponieważ zgodnie z wymienionym przepisem organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy tej ustawy stanowią inaczej. Artykuł 207 § 2 tej ustawy określa wyraźnie, że decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Sąd administracyjny pierwszej instancji stwierdził, że rozstrzygnięcie sprawy przez władcze działanie prawne organu podatkowego musi być skierowane do konkretnego adresata. Sprawa nie będzie załatwiona co do swej istoty, gdy organ podatkowy wyda decyzję i nie doręczy jej stronie. Spełnienie bowiem przez organ wymagań formalnych decyzji oznacza jedynie, że decyzja została sporządzona, a nie wydana.

Sąd administracyjny pierwszej instancji, wskazując na art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, art. 14a § 1 oraz art. 14a § 4 Ordynacji podatkowej, wywiódł, że załatwienie wniosku strony w świetle powołanych przepisów polega na udzieleniu pisemnej interpretacji; do udzielenia jej nie może dojść przez samo tylko podpisanie postanowienia. Sąd uznał za oczywiste, że aby można było mówić o udzieleniu pisemnej interpretacji, postanowienie wydane w tej sprawie musi zostać wnioskodawcy doręczone. Zaznaczył również, że za przyjęciem takiego poglądu przemawia także gwarancyjny charakter tej instytucji, na co wskazują określone w art. 14b § 1 i w art. 14c Ordynacji podatkowej konsekwencje zastosowania się przez podatnika do udzielonej mu interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie odniósł się także do kwestii, według jakich przepisów oceniać, czy i kiedy doszło do doręczenia postanowienia. Przyjął on, że w tym wypadku znajdują zastosowanie art. 14a § 5 Ordynacji podatkowej, art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1 tej ustawy.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w skardze kasacyjnej zarzucił powyższemu wyrokowi naruszenie przepisów postępowania - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ P.p.s.a. w związku z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej przez jego błędną wykładnię mającą wpływ na wynik sprawy. Wniósł w związku z tym o uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazano m.in., że interpretacja spornego przepisu dokonana przez Sąd pierwszej instancji przeczy ratio legis przyjętej przez ustawodawcę regulacji, której istotą jest wypracowanie stanowiska merytorycznego przez organ podatkowy pierwszej instancji w ustawowo określonym dla niego terminie. Zdaniem organu, pogląd wyrażony w zaskarżonym wyroku skraca ustawowy termin wydania aktu administracyjnego.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik Spółki wniósł o jej oddalenie, uznanie stanowiska podatnika zawartego we wniosku o wydanie interpretacji za wiążące i zasądzenie od skarżącego kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. W uzasadnieniu stwierdził, że zgodnie z wolą ustawodawcy udzielenie interpretacji miało trwać nie dłużej niż 3 miesiące, gdyby zatem przyjąć wykładnię organu za słuszną, organy miałyby możliwość swobodnego przesuwania tego terminu. Zdaniem pełnomocnika Spółki, w zaskarżonym wyroku nie nastąpiło naruszenie prawa materialnego ani przepisów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 4 czerwca 2008 r. przypomniał, że w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej mowa jest o tzw. milczącej interpretacji, polegającej na związaniu organu stanowiskiem podatnika w przypadku niewydania postanowienia w określonym terminie. Wskazano, że w zakresie wyjaśnienia użytego w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej określenia "wydanie (niewydanie) postanowienia" formułowano różne poglądy, zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie. Na przykład na wyroku z dnia 2 marca 2007 r. sygn. akt III SA/Wa 2619/06 ("Lex" nr 328129) Wojewódzki Sąd

Administracyjny w Warszawie stwierdził: "Okoliczność, że w Ordynacji podatkowej ustawodawca posługuje się zarówno wyrażeniem «wydanie decyzji» jak i «doręczenie decyzji», nie stanowi wystarczającej podstawy do podważenia stanowiska, w myśl którego załatwienie sprawy podatkowej wiąże z doręczeniem decyzji. Zważyć bowiem trzeba i to, że skutki procesowe decyzji wiązać należy z jej doręczeniem, a nie sporządzeniem i podpisaniem w określonym w dniu (art. 211 i 212 Ordynacji podatkowej). Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, czyli z chwilą doręczenia stronie".

W wyroku z dnia 18 września 2007 r. sygn. akt III SA/Wa 1194/07 („Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 6, s. 54) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zauważył, że "postanowienie w sprawie o interpretację wiąże od momentu doręczenia podatnikowi. Wtedy zarówno podatnik, jak i organ za sprawą zwrotnego potwierdzenia odbioru dysponują precyzyjną wiedzą o wprowadzeniu dokumentu do obrotu prawnego. Stosując odmienną koncepcję, podatnik miałby poważne trudności z weryfikacją, czy postanowienie rzeczywiście zostało sporządzone i wyeksponowane z urzędu we właściwym terminie".

Odmienny pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 10 października 2007 r. sygn. akt I SA/Bk 364/07 („Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 6, s. 54), przyjmując, że "Datą wydania pisemnej interpretacji prawa podatkowego nie jest data widniejąca na dokumencie ani podpisania dokumentu. Za datę wydania interpretacji uznaje się datę wyeksponowania pisma, która znajduje się w książce nadawczej danego organu skarbowego".

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 września 2007 r. sygn. akt I FSK 700/07 („Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 6, s. 53; „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 48), stwierdził, co następuje: "Zakres odesłania zawarty w przepisie art. 14b § 3 do art. 14 § 5 Ordynacji podatkowej, wyczerpująco uregulowanie problemu momentu związania organu wydaniem postanowieniem, jednostronność związania interpretacji tylko organu podatkowego oraz dopuszczalność wyjątków od reguły z art. 212 Ordynacji podatkowej nakazują przyjąć, że przepis art. 212 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania do określenia momentu decydującego o zachowaniu 3-miesięcznego terminu z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej". W orzeczeniu tym zawarto obszerną argumentację uzasadniającą przyjęcie tezy, że momentem wydania postanowienia jest w omawianym przypadku dzień podpisania pisma zawierającego interpretację.

W głosie do tego wyroku A. Kabat stwierdził, że pomimo prawidłowości większości sformułowań zawartych w tezie tego wyroku nie jest uprawnione stanowisko, że o zachowaniu terminów, o których mowa w art. 14b § 3 i 4 Ordynacji podatkowej, nie decyduje data jego doręczenia („Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 2, s. 63-69). Według niego wykładnia gramatyczna art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej uwzględniająca znaczenie wyrazu "udzielić", uzasadnia przyjęcie, że wykonanie przez organ podatkowy ustawowego obowiązku wynikającego z wymienionego przepisu obejmuje zarówno sporządzenie informacji i nadanie jej formy postanowienia (art. 14a § 4), jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. Dopóki treść interpretacji nie zostanie przekazana wnioskodawcy, dopóty nie można mówić o jej "udzieleniu" w rozumieniu art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że sama czynność sporządzenia interpretacji i zawarcie jej treści w postanowieniu nie może być utożsamiane z jej udzieleniem.

Relacjonując te poglądy, Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu postanowienia z dnia 4 czerwca 2008 r. zwrócił uwagę, że w przypadku przyjęcia autonomiczności regulacji zawartych w przepisach art. 14a-14b Ordynacji podatkowej nie będzie możliwe powołanie się na argumentację zawartą w uchwale z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 5/07 (ONSAiW-SA 2008, nr 2, poz. 22). Zajęto w niej stanowisko, że w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r. pojęcie wydania decyzji określone w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie oznaczało jej doręczenia. W uzasadnieniu tej uchwały odniesiono się do charakteru instytucji odpowiedzialności osób trzecich oraz do przepisów Ordynacji podatkowej, które dotyczą "wydania" i "doręczenia" decyzji (art. 210 i 212 Ordynacji podatkowej). Uznanie, że art. 14a § 1-5 i art. 14b § 2 i 3 Ordynacji podatkowej w sposób wyczerpujący normowały rozważany problem prawny, sprawia, że nieaktualne staje się odpowiednie stosowanie przepisów, do których odwoływano się w uzasadnieniu powołanej uchwały.

Odnosząc się do zgłoszonej wątpliwości prawnej, prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z dnia 10 października 2008 r. wniósł o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny następującej uchwały: "W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie niewydania postanowienia, określone w art. 14 § 3 ustawy z dnia 25 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w § 1 powołanego artykułu".

#### **Naczelny Sąd Administracyjny, podejmując uchwałę, zważył, co następuje:**

Z analizy uzasadnienia postanowienia, w którym przedstawiono do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne, wynika, że spełniona została przesłanka określona w art. 187 § 1 P.p.s.a. Rozpoznanie wniesionej do tego Sądu skargi kasacyjnej bowiem nie jest możliwe bez usunięcia poważnych wątpliwości związanych z rozumieniem przepisu Ordynacji podatkowej wskazanego w sentencji postanowienia. Ich odzwierciedleniem są rozbieżności, które wyłoniły się w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak również różnice w poglądach doktryny co do wykładni przepisów normujących - zarówno w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., jak i obecnie - kwestię określenia momentu związania właściwego organu stanowiskiem zawartym we wniosku o udzielenie (wydanie) interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przystępując do ustalenia znaczenia użytego w art. 14b § 3 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym w 2005 r.) zwrotu "niewydanie przez organ postanowienia", należy zgodzić się z konstatacją składu orzekającego, który przedstawił rozważane zagadnienie prawne, iż jego rozstrzygnięcie wymaga nie tylko odwołania się do zasad wykładni językowej, ale również do celu i konstrukcji wprowadzonego uregulowania prawnego. Nie sposób także kwestionować tezy, że samo związanie organu - w sytuacji opisanej w tym przepisie, a więc w przypadku niewydania postanowienia w terminie 3 miesięcy licząc od otrzymania wniosku - stanowiskiem zaprezentowanym przez wnioskodawcę łączy się z przyjęciem fikcji tzw. "milczącej" (dorozumianej) interpretacji. Zasadność tego spostrzeżenia potwierdza posłużenie się przez ustawodawcę określeniem "uznaje się, że organ (...) jest związany stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku". W rozpatrywanym kontekście prawnym stan związania takim stanowiskiem musi być traktowany jako rezultat zaaprobowania w pełnym zakresie poglądu wnioskodawcy.

Spśród koncepcji rysujących się w rozpatrywanej materii, powołanych w postanowieniu inicjującym podjęcie niniejszej uchwały, najszerzą argumentacją wsparte zostało stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z

dnia 14 września 2007 r. sygn. akt II FSK 700/07. Sąd stwierdził w nim, że "związanie organu udzielającego interpretacji stanowiskiem podatnika może nastąpić tylko wówczas, gdy postanowienie nie zostanie wydane, a nie gdy nie zostanie doręczone podatnikowi, płatnikowi, inkasentowi w terminie 3 miesięcy od otrzymania wniosku". O zachowaniu terminu określonego w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej więc lub czteromiesięcznego terminu, o którym stanowi art. 14b § 4 wspomnianej ustawy, decyduje - zdaniem Sądu - data wydania postanowienia, a nie data jego doręczenia, albowiem stosowne przepisy Ordynacji podatkowej "wyraźnie łączą skutek związania organu postanowieniem z chwilą jego wydania, a nie doręczenia". W powołanym wyroku podniesiono również, że za takim rozumieniem pojęcia "wydanie postanowienia" przemawia wykładnia systemowa i celowościowa art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej. Zauważono w nim m.in., że utożsamianie wydania postanowienia w przedmiocie interpretacji z momentem jego doręczenia wnioskodawcy rodziłoby realne niebezpieczeństwo unikania odbioru pisma przez adresata w celu wywołania stanu związania własnym stanowiskiem. Skutek prawny w postaci tak rozumianego związania więc byłby uzależniony od zachowania tegoż adresata, co - w przekonaniu Sądu - stwarzałoby ryzyko "zonglowania" momentem doręczenia, a w konsekwencji mogłoby powodować stan prawnej niepewności. Jak podkreślono, hipotetyczność momentu doręczenia interpretacji nakazywałaby przyjąć, że niewydanie przez organ postanowienia w rozumieniu art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej występuje jedynie wówczas, gdy w terminie określonym w tym przepisie akt ten nie został opatrzony datą i podpisem upoważnionej do jego wydania osoby. Tymczasem prawdziwa data wydania owego aktu jest - jak zaznaczył Sąd - możliwa do zweryfikowania na podstawie urzędzeń ewidencyjnych właściwego organu oraz pocztowej książki nadawczej. Eliminuje to niepewność, która nieuchronnie musiałaby się pojawić w razie przyjęcia odmiennej koncepcji wykładni art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej.

Ten punkt widzenia spotkał się z krytyką A. Kabata, który w głosie do zapadłego wyroku wytknął jego niekonsekwencję oraz zignorowanie przez skład orzekający wniosków wypływających z wykładni gramatycznej art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny podziela zapatrywanie glosatora, że ustalenie znaczenia zwrotu użytego w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej nie jest możliwe bez uwzględnienia unormowania ukształtowanego przez pierwszy z wymienionych przepisów prawa. Przyznał on, obwarowane zastrzeżeniem natury procesowej, prawo do wystąpienia do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego w sprawach indywidualnych. Skorzystanie z niego rodziło po stronie organu obowiązek udzielenia takiej interpretacji. Według definicji słownikowych, synonimami słowa "udzielić" są określenia: dać, dostarczyć, użyć czegoś (tak m.in. Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, t. III, Warszawa 1992, s. 583 oraz Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. S. Dubisza, t. IV, Warszawa 2003, s. 209). W ustawowym pojęciu słowa "udzielić" kryje się z pewnością zarówno sporządzenie informacji w przedmiocie interpretacji i nadanie jej formy postanowienia, jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. A zatem wywiązanie się przez organ z obowiązku udzielenia interpretacji następuje dopiero wtedy, gdy wnioskodawcy zostanie przekazana, w jednej z przewidzianych prawem form doręczeń, odpowiedź na jego wystąpienie. Zakładając spójność konstrukcji unormowań odnoszących się do interpretacji prawa podatkowego, a zwłaszcza mając na uwadze relacje treściowe między dwoma powołanymi uprzednio przepisami Ordynacji podatkowej, za całkowicie uzasadnioną trzeba uznać konkluzję autora powołanej glosy, że zamieszczony w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej zwrot "niewydanie przez organ postanowienia" obejmuje swym zakresem także sytuację, w której - pomimo podpisania i oznaczenia datą postanowienia - nie doszło do przekazania treści interpretacji wnioskodawcy. Wskazany w tym przepisie termin 3 miesięcy zatem odnosi się do udzielenia interpretacji w znaczeniu przekazania jej adresatowi (tak A. Kabat: op. cit., s. 67; ze stanowiskiem tym koresponduje też wypowiedź C. Kosikowskiego /w:/ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 109). Samo sporządzenie postanowienia (jego podpisanie i opatrzenie datą nagłówkową) jest w tym ujęciu tylko jednym z etapów udzielenia interpretacji, a skoro tak - dopełnienie tych czynności przed upływem terminu ustanowionego w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, przy braku doręczenia postanowienia, nie może być utożsamiane z wydaniem interpretacji, o której mowa.

Oceny tej nie podważa w żadnym wypadku korekta poddanych analizie rozwiązań prawnych, dokonana ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590). W obowiązującym od 1 lipca 2007 r. stanie prawnym Minister Finansów i samorządowe organy podatkowe nie udzielają już interpretacji przepisów prawa podatkowego, lecz wydają - na pisemny wniosek zainteresowanego, w jego indywidualnej sprawie - stosowną interpretację (art. 14b i art. 14j Ordynacji podatkowej w znowelizowanym brzmieniu). Wyłania się pytanie, czy zastąpienie słowa "udziela" określeniem "wydaje" podyktowane było potrzebą doprecyzowania budzącego wątpliwości uregulowania prawnego, pozwalającego na usunięcie mankamentów związanych ze stosowaniem niektórych przepisów Ordynacji podatkowej, czy też chęcią nadania tym przepisom właściwego, odpowiadającego ich funkcji brzmienia? Podejmując próbę odpowiedzi na tak postawione pytanie, wypada podkreślić, że w opinii części przedstawicieli doktryny pojęcie użyte w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej dla oznaczenia czynności organów podatkowych (w stanie prawnym sprzed 1 lipca 2007 r.) nie do końca przystawało do istoty omawianej instytucji prawnej. Na przykład, B. Brzeziński i M. Masternak za niepoprawny uznali czasownikowy zwrot "udzielać", sugerując wprowadzenie na jego miejsce bardziej adekwatnych określeń "dokonywać" lub "wydawać". Ich zdaniem, udzielać można rady, wyjaśnień, odpowiedzi na pytanie, lecz nie interpretacji, która w gruncie rzeczy jest informacją o stanowisku organu podatkowego co do sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie (B. Brzeziński, M. Masternak: Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej, "Monitor Podatkowy" 2005, nr 4, s. 11). Zapewne tym celem kierował się ustawodawca zmieniając redakcję odpowiednich przepisów działu I rozdziału 1a Ordynacji podatkowej. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w treści art. 14e Ordynacji podatkowej, do którego odsyła przepis art. 14o tej ustawy, regulujący kwestię "milczącej" interpretacji. Zgodnie z pierwszym z tych unormowań, zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana. Wynika z tego, że interpretacja ma dotrzeć do konkretnego podmiotu, a tym samym jej wydanie musi zawierać element przekazania określonej informacji wnioskodawcy. Pod rządem obowiązującej obecnie regulacji prawnej zatem zwrot "wydać interpretację" jest ścisłym odpowiednikiem słów "udzielić interpretacji". Zmiana brzmienia stosownych przepisów Ordynacji podatkowej nie stwarza wobec tego podstaw do innego niż przedstawione wcześniej rozumienia pojęcia "niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d" (art. 14o § 1 znowelizowanej Ordynacji podatkowej). Można nawet powiedzieć, że rezygnacja z formy postanowienia dla wyrażenia stanowiska organu, do którego zwrócono się o wydanie interpretacji, przecięła ostatecznie wątpliwości mogące się wyłaniać na tym tle. Pogląd, że "wydanie interpretacji" nadal obejmuje jej sporządzenie oraz doręczenie zainteresowanemu, prezentuje m.in. A. Kabat. Jest on zdania, że właśnie z tego powodu nowa regulacja prawna nie zawiera przepisów przewidujących wprost obowiązek doręczenia interpretacji indywidualnej wnioskodawcy. Brak też w niej odesłania do normujących to

zagadnienie przepisów działu IV, w szczególności zaś art. 211 i 212 Ordynacji podatkowej. Przedmiotem zastosowanego odesłania są natomiast przepisy rozdz. 5 tego działu dotyczące trybu dokonywania doręczeń (A. Kabat: op. cit., s. 69). Wypowiedź tę należy uzupełnić spostrzeżeniem, że istnienie obowiązku doręczenia interpretacji można wyprowadzić pośrednio z treści art. 14i § 2, do którego również odsyła wzmiankowany wcześniej przepis art. 14o § 2 Ordynacji podatkowej. W myśl pierwszego z tych przepisów interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej.

Rozstrzygnięcie przedstawionego składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego nie może oczywiście ograniczać się jedynie do uwzględnienia wniosków wypływających z wykładni językowej stosownych przepisów rozdziału 1a działu I Ordynacji podatkowej, zarówno w poprzednio, jak i w obecnie obowiązującym brzmieniu. Wymaga ono także odwołania się do dyrektyw wykładni celowościowej i systemowej, przede wszystkim zaś głębszego rozważenia zasygnalizowanego w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2007 r. niebezpieczeństwa uchylania się przez adresatów interpretacji od jej odbioru w celu wywołania stanu związania organu własnym stanowiskiem w następstwie przekroczenia terminu przewidzianego na wydanie interpretacji.

Analizę tej kwestii wypada zacząć od przypomnienia, że zaaprobowanie jednego z dwóch skrajnych wariantów wykładni art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej (obecnie - art. 14o § 1 tej ustawy) nie eliminowało i nadal nie wyłącza ryzyka nadużycia prawa w sensie możliwości antydatowania sporządzanych przez właściwy organ interpretacji (opatrywania ich datą wsteczną), a z drugiej strony - unikania przez wnioskodawcę ich odbioru, czego konsekwencją byłoby uznanie za obowiązującą uzależnionej od jego zachowania i zgodnej ze stanowiskiem zawartym w złożonym wniosku, "milczącej" interpretacji. W największym stopniu ryzyko to zdaje się ograniczać "kompromisowa" koncepcja wykładni zaprezentowana w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 10 października 2007 r. sygn. akt I SA/Bk 364/07. W orzeczeniu tym, wyrażnie nawiązującym do jednego z poglądów doktryny (zob. S. Presnarowicz /w:/ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: op. cit., s. 756), przyjęto, że za datę wydania interpretacji uznaje się datę wyekspediowania pisma widniejącej w książce nadawczej danego organu skarbowego. Niestety, stanowisko to - jak słusznie zaznaczono we wzmiankowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2007 r. - nie znajduje żadnego umocowania w przepisach prawa (nie ma dostatecznego uzasadnienia normatywnego). Nie uszuwa ono także niepewności, którą mogłaby powodować nawet niewielka różnica czasowa między nadaniem interpretacji (przed upływem przewidzianego ustawą terminu) i jej doręczeniem adresatowi (po upływie tego terminu). Rozwiązanie powstałego dylematu więc możliwe jest tylko przez opowiedzenie się za jednym z dwóch pozostałych wariantów wykładni, przy jednoczesnym dokonaniu oceny stopnia ryzyka łączącego się z ich zaakceptowaniem oraz związanych z nimi mechanizmów ochrony prawnej.

Mając na względzie te kryteria, zdecydowane pierwszeństwo należy przyznać stanowisku, że wywiązanie się przez właściwy organ z obowiązku udzielenia (wydania) interpretacji obejmuje zarówno sporządzenie stosownej informacji (w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. - także nadanie jej formy postanowienia), jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. Tak pojmowana realizacja wymienionego obowiązku zapewnia realną ochronę wnioskodawcy, a więc służy urzeczywistnieniu idei, która legła u podstaw analizowanej instytucji prawnej (jej gwarancyjną funkcję wyeksponowano m.in. w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r. sygn. akt P 36/05, OTK-ZU 2006, nr 9/A, poz. 129). W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jako całkowicie uzasadniona jawi się argumentacja A. Kabata, wywodzącego, że "o gwarancyjnym charakterze interpretacji prawa podatkowego oraz o jej funkcji ochronnej można mówić jedynie wówczas, gdy podmiot, który zwrócił się do właściwego organu o udzielenie interpretacji, będzie posiadał pełną wiedzę o dacie jej udzielenia bądź o «wejściu w życie» milczącej interpretacji". W mniemaniu autora, tylko znajomość tych dat "umożliwi wnioskodawcy ewentualne zastosowanie się do uzyskanej interpretacji i skorzystanie w późniejszym postępowaniu podatkowym z wynikających z tego konsekwencji". Ochrona ta doznawałaby uszczerbku w przypadku, gdyby wnioskodawca dowiedział się o udzieleniu mu interpretacji z opóźnieniem spowodowanym zwłoką w doręczeniu mu postanowienia zawierającego interpretację. W sytuacji np. wydania postanowienia przed upływem terminu 3 miesięcy, liczonego od daty złożenia wniosku, ale doręczenia go po upływie tego terminu, wnioskodawca do momentu doręczenia pozostawałby w niepewności co do tego, czy ma oczekiwać na sformułowaną na piśmie interpretację, czy też kierować się treścią "milczącej" interpretacji (A. Kabat: op. cit., s. 68). Nasuwa się w związku z tym refleksja, że stosowanie instytucji mającej z założenia zapewnić bezpieczeństwo prawne wnioskodawcy nie powinno generować nowych wątpliwości co do jego sytuacji i przysługującej mu ochrony. Jest to o tyle istotne, że chodzi tu o termin, którego upływ rodzi skutki materialnoprawne. Ustalenie zatem, czy skutki te wystąpiły, musi uwzględniać pewną datę doręczenia interpretacji adresatowi, a w razie jego braku - dzień upływu ustawowego terminu zastrzeżonego dla dokonania tej czynności. Nie może ono natomiast w żadnym wypadku poprzestawać na wskazaniu dnia podjęcia czynności "wewnętrznego urzędowania", którą jest opatrzenie interpretacji datą nagłówkową i podpisem osoby umocowanej do jej sporządzenia. Niezbędne więc jest w rozważanej sytuacji "uzewnętrznienie" stanowiska organu umocowanego do udzielenia (wydania) interpretacji przez jego zakomunikowanie wnioskodawcy. Jeśli nie dojdzie do niego przed upływem wspomnianego terminu, organ ten traci kompetencję do udzielenia (wydania) interpretacji. Okoliczność ta jednak otwiera drogę do dokonania z urzędu korekty "milczącej" interpretacji.

Niezależnie od tego trzeba wskazać na istnienie - zarówno pod rządami przepisów obowiązujących poprzednio, jak i obowiązujących obecnie przepisów rozdziału 1a działu I Ordynacji podatkowej - prawnego mechanizmu umożliwiającego ograniczenie trwania skutków prawnych niezawinionej przez organ zwłoki w doręczeniu interpretacji. W przypadku gdyby okazało się, że do sporządzenia i nadania interpretacji doszło przed upływem terminu określonego dla jej udzielenia (wydania), natomiast doręczenie interpretacji - np. z powodu unikania odbioru interpretacji przez jej adresata - nastąpiło już po upływie tego terminu, organ podatkowy dysponuje trybem weryfikacji z urzędu uznanej za wiążącą, "milczącej" interpretacji. W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. regulował to przepis art. 14b § 5 pkt 2, do którego odsyłał art. 14b § 3 in fine Ordynacji podatkowej. Obecnie kwestię tę normuje art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej, stosowany odpowiednio w związku z odesłaniami z art. 14j § 3 i art. 14o § 2. W myśl tego przepisu, minister właściwy do spraw finansów publicznych albo organ samorządowy może z urzędu zmienić interpretację indywidualną (z uwagi na drugie ze wskazanych odesłań obejmuje to też przypadek "milczącej" interpretacji), jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Posiadając informację o dacie doręczenia pisemnej interpretacji adresatowi, właściwy organ może niezwłocznie uruchomić wspomniany tryb, zastępując niejako tą interpretacją "milczącą" interpretację stwierdzającą prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym

zakresie. Tego rodzaju mechanizmu konwalidacji ułomności proceduralnych, wywołanych działaniem zmierzającym do obejścia czy też nadużycia prawa, nie dałoby się zastosować w przypadku przyjęcia wykładni, za którą opowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 września 2007 r. Ważniejsze jednak jest to, że wyłożona w uzasadnieniu tego orzeczenia koncepcja nie zawsze pozwałaby na weryfikację prawdziwej daty wydania interpretacji, rozumianego jako jej sporządzenie. Zgodnie z nią, dążąc do ustalenia tej daty, należałoby zbadać zapisy urządzeń ewidencyjnych organu oraz pocztowej książki nadawczej. Jednakże nawet sprawdzenie, np. w toku postępowania sądowoadministracyjnego, stosownych zapisów urzędowych nie musiałyby prowadzić do usunięcia niepewności co do daty wydania interpretacji. Przesądza o tym rozmaite uwarunkowania związane z obiegiem dokumentów w obrębie danego urzędu, nieuchronne błędy i nieścisłości zapisów urzędowych oraz różnice czasowe między jakimś zdarzeniem (w szczególności podpisaniem i opatrzeniem datą sformułowanej na piśmie interpretacji) a jego formalnym zarejestrowaniem.

Naczelny Sąd Administracyjny za chybione uznaje też rozumowanie odwołujące się do wypracowanych na gruncie nauki postępowania administracyjnego, rozwiniętych w toku działalności orzeczniczej sądów administracyjnych, ustaleń dotyczących różnic między wydaniem i doręczeniem decyzji. Nie można ich odnosić w sposób automatyczny do instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego chociażby z tego powodu, że mające do nich zastosowanie unormowania proceduralne - zarówno w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., jak i obecnie - trzeba traktować jako regulacje autonomiczne (odrębne). Oceny tej nie podważa, a wręcz przeciwnie - wzmacnia ją, wykorzystana przez ustawodawcę technika odesłań do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Obecnie zakres przedmiotowy tych odesłań jest dużo szerszy niż w stanie prawnym sprzed dnia 1 lipca 2007 r., jednak odrębność postępowania w sprawach wydawania interpretacji i jego hybrydowy charakter nie mogą budzić najmniejszych wątpliwości. Warto również zaznaczyć, że nowelizując w 2006 r. Ordynację podatkową w części dotyczącej interpretacji przepisów prawa podatkowego, ustawodawca nie bez przyczyny dokonał zmiany art. 3 § 2 P.p.s.a., dodając do niego pkt 4a. Jako podlegającą zaskarżeniu do sądu administracyjnego wymieniono w nim odmienną od decyzji i postanowień organów administracji publicznej kategorię aktów, to jest pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Nie są one w żadnym wypadku aktami stosowania prawa, nie ustalają bowiem w sposób wiążący konsekwencji prawnych stwierdzonych faktów. Niektórzy upatrują w nich aktów quasi - stosowania prawa podatkowego (tak np. R. Mastalski: Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, "Jurysdykcja Podatkowa" 2007, nr 1, s. 9), jednak i to ujęcie nie do końca oddaje istotę rozpatrywanej instytucji. Nie wnikając w nader złożony problem kwalifikacji prawnej tego rodzaju aktów, trzeba przypomnieć, że w postępowaniu uregulowanym przez przepisy rozdziału 1a działu I Ordynacji podatkowej oraz - na mocy stosownych odesłań - określone przepisy działu IV tej ustawy nie wydaje się obecnie decyzji, a procesową formę postanowienia kończącego postępowanie nadaje się wyłącznie stanowisku organu o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia (art. 14g § 1 - 2 Ordynacji podatkowej). Również w obowiązującym wcześniej stanie prawnym postępowanie zmierzające do udzielenia interpretacji, z pewnością mniej złożone, ale i budzące więcej zastrzeżeń co do jego konstrukcji, co najwyżej wzorowane było w jakimś stopniu na modelu postępowania typu jurysdykcyjnego, kończącego się podjęciem decyzji. Dlatego też Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd składu orzekającego, który przedstawił do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, że autonomiczność regulacji ukształtowanej przepisami art. 14a - 14b Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym w 2005 r.) nakazuje uznać za nieuzasadnione uwzględnienie ustaleń dotyczących dystynkcji między wydaniem i doręczeniem decyzji, poczynionych w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. sygn. akt I FPS 5/07. Zaaprobowanie stanowiska, że wspomniane przepisy rozdziału 1a działu I Ordynacji podatkowej w sposób wyczerpujący unormowały rozważaną kwestię, czyni bezprzedmiotowym rozważanie, czy na potrzeby wykładni art. 14b § 3 niezbędne jest odwołanie się do wskazanych przez Sąd przepisów art. 210 i 212 tej ustawy. Podobnie zresztą wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wielokrotnie już powoływanym wyroku z dnia 14 września 2007 r. Przyznał on wprost, że art. 212 Ordynacji podatkowej nie ma znaczenia dla określenia momentu przesądzającego o zachowaniu terminu określonego w jej art. 14b § 3. Tak więc usytuowanie postępowania w sprawach udzielania (wydawania) interpretacji przepisów prawa podatkowego w systemie procedur uregulowanych w Ordynacji podatkowej (jego odrębność w stosunku do postępowania jurysdykcyjnego) skłania do sformułowania konkluzji zbieżnych z wnioskami wypływającymi z wykładni gramatycznej i celowościowej ostatniego z wymienionych przepisów, jak również jego odpowiednika, którym jest obowiązujący obecnie art. 14o § 1 tej ustawy.

Wobec takiego wyniku dokonanych zabiegów wykładni należy przyjąć, że w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie "niewydanie postanowienia", użyte w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 oraz art. 264 § 1 i 2 w związku z art. 187 § 1 P.p.s.a. podjął uchwałę jak w sentencji.

Zdanie odrębne

Zdanie odrębne sędziego NSA Bogusława Gruszczyńskiego do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 r. sygn. akt I FPS 2/08

Niezależnie od tego, jak ważne względy przemawiałyby za ochroną podatnika, które trafnie wyeksponowano w uchwale, Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu nie wolno nie dostrzegać zasady, wynikającej zarówno z reguł logiki, jak i ze standardów państwa prawnego, że na nikogo nie można nakładać obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu. Takim obowiązkiem jest zachowanie terminu dokonania czynności, którego upływ następuje w momencie nieprzewidywalnym dla zobowiązanego. Istota każdego terminu polega na tym, że zobowiązany zachowa go zawsze, gdy dokona czynności w dowolnym dniu jego biegu, w tym także w dniu ostatnim. W przypadku wiązania upływu terminu z chwilą doręczenia ostatni dzień terminu pozostaje dla zobowiązanego niewiadomą, skoro doręczenia dokonuje podmiot trzeci, czyli urząd pocztowy.

Nie poruszając wątku wciąż wydłużającego się czasu doręczeń przesyłek pocztowych na terenie kraju oraz upływu kolejnych dwóch tygodni w razie konieczności awizowania przesyłki, wystarczy stwierdzić, że sam fakt nieprzewidywalności daty doręczenia wyklucza możliwość oznaczania nią końca biegu terminu dla zobowiązanego. Z tego względu nie tylko

interpretacja przepisu dokonana w omawianej uchwale jest niedopuszczalna, ale niedopuszczalne byłoby nawet uchwalenie przepisu o treści, jaką nadaje się mu w uchwale, bo taki przepis byłby sprzeczny z art. 2 Konstytucji RP.

Sytuacji nie zmienia okoliczność, że w omawianym przypadku zobowiązanym jest organ, a nie podatnik. Niezależnie od faktu, że w organie też pracują ludzie, na żaden podmiot nie można nakładać obowiązku, którego termin wykonania kończy się w dniu dla niego nieprzewidywalnym. W moim przekonaniu ta konkluzja jest wystarczającym argumentem dla zanegowania treści uchwały.

Ubocznie jedynie i tylko w ramach powinności zachowania zgodności twierdzeń Sądu za stanem rzeczywistym, muszę zwrócić uwagę na nieprawdziwość zawartej w uzasadnieniu uchwały tezy, jakoby w przypadku unikania odbioru interpretacji przez jej adresata i doręczenia jej z tego powodu po terminie istniał "mechanizm konwalidacji ułomności proceduralnych", polegający na tym, że organ podatkowy mógł "(...) niezwłocznie (podkreślenie moje) uruchomić (...\*)" tryb weryfikacji. Tymczasem obowiązujący w 2005 r. przepis art. 14b § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) stanowił, że w przypadku podatków rozliczanych za rok podatkowy zmiana albo uchylenie postanowienia wywiera skutek poczynszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona. Choćby więc uruchomienie trybu weryfikacji nastąpiło niezwłocznie, to "milcząca" interpretacja - nawet gdyby w sposób oczywisty naruszała prawo - będzie obowiązywała przez cały rok podatkowy. Usunięcie jej skutków w roku następnym może już być bezprzedmiotowe, zwłaszcza gdy pytanie dotyczy zdarzeń niepowtarzalnych, mających miejsce tylko w danym roku. Nie można więc mówić o mechanizmie konwalidacji ułomności proceduralnych w sytuacji, gdy ułomności te mogą pozbawić budżet wielomilionowych dochodów w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych za dany rok podatkowy.



**2008-09-04 • MF • Dz.Urz.MF.2008.10.79 • VAT: art. 97**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT5/033/12/JBN/08/1081 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 4 września 2008 r.**

**w sprawie stosowania przepisów art. 97 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług  
(Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.)**

W związku z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07, wydanym w trybie prejudycjalnym na wniosek Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w którym Trybunał orzekł niezgodność przepisów art. 97 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) z przepisami szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) - uprzejmie wyjaśniam:

Biorąc pod uwagę postanowienia ww. wyroku oraz mając na uwadze konieczność uniknięcia kosztów postępowań przed sądami administracyjnymi, zwrotu różnicy podatku podatnikom zarejestrowanym jako podatnicy VAT UE rozpoczynającym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług oraz podatnikom, którzy rozpoczęli wykonywanie takich czynności w okresie krótszym niż 12 miesięcy, należy dokonywać na ogólnych zasadach określonych w art. 87 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, bez konieczności złożenia przez podatnika kaucji, o której mowa w art. 97 ust. 7 tej ustawy.

**2008-07-17 • TSUE • C-426/07 • AKC 2004: art. 75 • Krawczyński**



**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 17 lipca 2008 r.**

**C-426/07**

W sprawie C-426/07 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Polska) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 września 2007 r., w postępowaniu:

Dariusz Krawczyński

przeciwko

Dyrektorowi Izby Celnej w Białymstoku,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano, M. Ilešič (sprawozdawca), E. Levits i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu D. Krawczyńskiego przez W. Kłoskowskiego, radcę prawnego,

- w imieniu Dyrektora Izby Celnej w Białymstoku przez W. Dziemiacha, radcę prawnego,

- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej 'szóstą dyrektywą') oraz art. 90 akapit pierwszy WE.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między D. Krawczyńskim a Dyrektorem Izby Celnej w Białymstoku w przedmiocie podatku akcyzowego, który został nałożony na D. Krawczyńskiego z tytułu sprzedaży używanych pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją w Polsce.

**Ramy prawne**

Przepisy wspólnotowe

3

Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

'Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy.'

Uregulowania krajowe

4

Artykuł 2 Ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 29, poz. 257) w wersji znajdującej zastosowanie

w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej 'ustawą o podatku akcyzowym') stanowi:

'Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[...]

11) »nabycie wewnątrzwspólnotowe« - przemieszczenie wyrobów akcyzowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju;

[...].'

5

Artykuł 10 ust. 1 tej ustawy brzmi następująco:

'Podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania jest:

1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;

2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;

3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;

4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6-9.'

6

Artykuł 75 ust. 1 i 3 ustawy o podatku akcyzowym stanowi:

'1. Stawka akcyzy na wyroby akcyzowe niezharmonizowane wynosi 65% podstawy określonej w art. 10, z wyjątkiem stawki na energię elektryczną.

[...]

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, obniżać stawki akcyzy określone w ust. 1 i 2 oraz różnicować je w zależności od rodzaju wyrobu, a także określać warunki ich stosowania.'

7

Artykuł 79 tej ustawy stanowi:

'Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu.'

8

Według art. 80 ust. 1-4 ustawy o podatku akcyzowym:

'1. Akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

2. Podatnikami akcyzy od samochodów są:

1) podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju;

2) importerzy i podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego.

3. Obowiązek podatkowy w akcyzie od samochodów powstaje:

1) w przypadku sprzedaży - z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania wyrobu;

2) w przypadku importu - z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego;

3) w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego - z chwilą nabycia prawa rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dane dotyczące samochodów osobowych, w tym dopuszczalną ładowność, dla celów poboru akcyzy, uwzględniając rozwiązania stosowane w odrębnych przepisach podatkowych i konieczność zapewnienia prawidłowego poboru akcyzy.'

9

Artykuł 81 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym brzmi następująco:

'Podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych niezarejestrowanych na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, są obowiązane:

1) po przywozie na terytorium kraju złożyć deklarację uproszczoną do właściwego naczelnika urzędu celnego w terminie 5 dni, licząc od dnia nabycia wewnątrzwspólnotowego;

2) dokonać zapłaty akcyzy nie później niż z chwilą rejestracji tego pojazdu w kraju.'

10

Zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego

podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

11

Paragraf 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz.U. nr 87, poz. 825) w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanego dalej 'rozporządzeniem'), jak również załączniki 1 i 2 do niego przewidują, że w przypadku samochodów nowych lub mających mniej niż dwa lata stawka akcyzy wynosi 3,1% lub 13,6% w zależności od pojemności silnika, natomiast w przypadku samochodów starszych niż dwa lata stawka ta, ustalana zgodnie ze wzorem zamieszczonym w § 7 ust. 2 rozporządzenia, zmienia się wraz z wiekiem samochodu i może dochodzić do 65% podstawy opodatkowania.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

12

Decyzją z dnia 7 listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku określił D. Krawczyńskiemu wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym w kwocie 11 066 PLN z tytułu sprzedaży w Polsce pięciu pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium polskim, które podatnik ten miał obowiązek zadeklarować i uregulować, czego nie uczynił.

13

D. Krawczyński wniósł odwołanie od tej decyzji, żądając ustalenia zobowiązania w podatku akcyzowym w łącznej wysokości 4.599 PLN, ponieważ zasadniczo był zdania, że zgodnie z art. 79 ustawy o podatku akcyzowym miał on prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu, nawet jeżeli nie złożył przewidzianej w tym zakresie deklaracji.

14

Decyzją z dnia 19 stycznia 2006 r. Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku oddalił to odwołanie. Podkreślił on w niej zasadniczo, że po pierwsze, podatnikami akcyzy są podmioty dokonujące każdej sprzedaży samochodu osobowego w Polsce przed jego pierwszą rejestracją na terytorium kraju, a po drugie, w celu skorzystania z tego prawa do obniżenia konieczne jest złożenie przez podatnika do właściwego urzędu celnego deklaracji dla podatku akcyzowego oraz obliczenie i wpłacenie należnego podatku akcyzowego w terminie określonym przepisami.

15

Na tę ostatnią decyzję D. Krawczyński złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku. Podniósł on w szczególności, że z akcyzy zwolniona jest sprzedaż samochodów używanych już zarejestrowanych w Polsce niezależnie od ich wieku, podczas gdy zwolnienie to nie odnosi się do samochodów używanych sprowadzonych z innych państw członkowskich. Sprzedaż tych ostatnich samochodów przed ich rejestracją w Polsce jest objęta podatkiem akcyzowym, którego wielkość zależy od wieku pojazdu. D. Krawczyński wnioskuje z tego, że Rzeczpospolita Polska nakłada na samochody używane sprowadzone z innych państw członkowskich podatek akcyzowy wyższy od obowiązującego podobne produkty krajowe.

16

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku twierdzi natomiast, że Rzeczpospolita Polska nie dokonuje żadnego dyskryminującego rozróżnienia pomiędzy samochodami osobowymi w zależności od ich pochodzenia, bowiem rozstrzygającym kryterium opodatkowania ich akcyzą jest brak ich rejestracji na terytorium kraju, a nie pochodzenie z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska.

17

W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy podatek akcyzowy ustanowiony w państwie członkowskim, taki jak podatek akcyzowy przewidziany w [ustawie o podatku akcyzowym], a opodatkowujący każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, może być uznany za formę niedozwolonego podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [...]?

W przypadku gdyby odpowiedź na powyższe pytanie była przecząca:

2) Czy podatek akcyzowy, taki jak sporny podatek akcyzowy w sprawie zawisłej przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Białymstoku, który opodatkowuje każdą sprzedaż samochodu osobowego przed pierwszą jego rejestracją na terytorium kraju, sprzeciwia się przepisowi art. 90 WE, wyrażającemu zakaz dyskryminacji lub protekcjonistycznego stosowania krajowego systemu podatkowego w stosunku do podobnych produktów krajowych, w sytuacji kiedy podatkiem takim nie jest obciążona sprzedaż samochodów używanych zarejestrowanych wcześniej na terytorium polskim?.'

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

W przedmiocie pytania pierwszego

18

Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata mogą być uznane za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy, należy w szczególności ustalić, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej 'podatkiem VAT'), obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06

19

Trybunał wyjaśnił w tym zakresie, że za obciążające obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeśli nie są one we wszystkich aspektach identyczne z nim (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

20

Natomiast art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie ma jednej z zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

21

Trybunał wyjaśnił, jakie są zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Z jego orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy: powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (ww. wyrok w sprawie KÖGÁZ i in., pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

22

W odniesieniu do pierwszej z tych cech, tj. powszechnego stosowania podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, należy podkreślić, jak zresztą podnoszą Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, rząd polski oraz Komisja Wspólnot Europejskich, że zgodnie z art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym podatkowi akcyzowemu będącemu przedmiotem postępowania przed sądem krajowym podlegają jedynie czynności sprzedaży pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium polskim.

23

W świetle tej okoliczności nie można zatem uznać, że ten podatek akcyzowy jest nakładany w sposób ogólny na wszystkie czynności, których przedmiotem są towary lub usługi.

24

W rezultacie, skoro podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie spełnia pierwszej z cech wymienionych w pkt 21 niniejszego wyroku, nie jest konieczne badanie, czy podatek ten spełnia trzy pozostałe zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT.

25

W związku z tym podatek wykazujący cechy takie jak podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym odróżnia się od podatku VAT w taki sposób, że nie można go zakwalifikować jako podatku mającego charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

26

W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez ustawę o podatku akcyzowym, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.

W przedmiocie pytania drugiego

27

Sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy podatek akcyzowy, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju jest sprzeczny z art. 90 WE, skoro sprzedaż używanych pojazdów samochodowych już zarejestrowanych na terytorium polskim jest zwolniona z tego podatku.

28

Należy zatem zbadać, czy taki system nie prowadzi do wyższego opodatkowania pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska, a w konsekwencji niezarejestrowanych na terytorium polskim, niż używanych pojazdów samochodowych już znajdujących się na rynku krajowym, które są zarejestrowane w Polsce.

29

Tytułem wstępu należy podkreślić, że podatek akcyzowy taki jak ustanowiony przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest częścią ogólnego wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym powinien być poddany ocenie w świetle art. 90 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 24).

30

Należy przypomnieć, iż Trybunał orzekł, że art. 90 WE stanowi w systemie traktatu WE uzupełnienie postanowień

odnoszących się do zniesienia ceł oraz opłat o skutku równoważnym. Celem tego postanowienia jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi w normalnych warunkach konkurencji poprzez wyeliminowanie wszelkich form ochrony mogącej wynikać z nakładania dyskryminujących podatków wewnętrznych na towary pochodzące z innych państw członkowskich (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

31

W dziedzinie opłat od używanych pojazdów samochodowych przywiezionych z zagranicy art. 90 WE służy zagwarantowaniu całkowitej neutralności podatków wewnętrznych w aspekcie konkurencji pomiędzy produktami znajdującymi się już na rynku krajowym a produktami przywożonymi z zagranicy (wyrok z dnia 20 września 2007 r. w sprawie C-74/06 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-7585, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32

Ponadto system opodatkowania można uznać za zgodny z art. 90 WE tylko wtedy, gdy zostanie wykazane, że jest on tak skonstruowany, iż wyklucza w każdym przypadku opodatkowanie przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych, oraz że w związku z tym nie wywołuje on w żadnym razie dyskryminujących skutków (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

33

W tym kontekście należy zbadać, czy podatek akcyzowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym obciąża w ten sam sposób zarówno sprzedaż przywożonych używanych pojazdów samochodowych, jak i sprzedaż używanych pojazdów samochodowych już zarejestrowanych w Polsce, bowiem te dwie kategorie pojazdów stanowią produkty podobne w rozumieniu art. 90 akapit pierwszy WE.

34

W ramach tego porównania należy dokonać rozróżnienia między dwiema kategoriami pojazdów, a mianowicie z jednej strony tymi, które są sprzedawane jako używane w okresie dwóch lat kalendarzowych od daty ich produkcji, przy czym rok ich produkcji uważa się za pierwszy rok kalendarzowy, a z drugiej strony tymi, które są sprzedawane jako używane po upływie tego dwuletniego okresu (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 34).

35

W odniesieniu do pojazdów osobowych sprzedawanych jako nowe lub używane we wspomnianym okresie dwóch lat, z rozporządzenia wynika, że są one opodatkowane podatkiem akcyzowym obliczanym według tej samej stawki (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 35).

36

Jeśli chodzi o pojazdy używane mające mniej niż dwa lata, to konkretnie sąd krajowy powinien zbadać, zwłaszcza w świetle rozporządzenia, czy podlegają one z tytułu podatku akcyzowego rzeczywiście identycznemu obciążeniu przez to, że kwota rezydualna tego podatku zawarta w wartości rynkowej pojazdów używanych zarejestrowanych w Polsce jest równa kwocie tego podatku obciążającej podobne pojazdy używane pochodzące z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 36).

37

Natomiast, jeśli chodzi o podatek akcyzowy, który obciąża pojazdy używane sprzedawane po więcej niż dwóch latach od daty ich produkcji, stawka podatku akcyzowego jest obliczana zgodnie z wzorem przewidzianym w § 7 rozporządzenia. Stosowanie tego wzoru prowadzi do wzrostu stawki wraz z wiekiem pojazdu (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 37).

38

Na sądzie krajowym spoczywa obowiązek zbadania, czy taki wzrost stawki dotyczy wyłącznie pojazdów używanych pochodzących z innego państwa członkowskiego niż Rzeczpospolita Polska oraz czy z kolei w przypadku pojazdów używanych zarejestrowanych w Polsce jako nowe stawka rezydualnego podatku akcyzowego zawartego w wartości takiego pojazdu pozostaje niezmienna (ww. wyrok w sprawie Brzeziński, pkt 38).

39

Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki.

W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie

40

W uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi rząd polski zwrócił się do niego, aby w przypadku stwierdzenia, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są niezgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, Trybunał ograniczył skutki tego wyroku w czasie.

41

Na poparcie swojego wniosku rząd ten powołuje się na okoliczność, że w chwili wydania przepisów krajowych stanowiących

przedmiot postępowania przed sądem krajowym brał on pod uwagę wyroki Trybunału, mimo że nie dotyczyły one sytuacji prawnych i faktycznych podobnych do tej w niniejszym postępowaniu, oraz że mimo okoliczności, iż zdaniem Komisji i Trybunału niektóre przepisy rozporządzenia nie są zgodne z art. 90 akapit pierwszy WE, bowiem przewidują podwyższenie stawki akcyzy w zależności od wieku pojazdu, stwierdzenie takie nie jest istotne w odniesieniu do innych przepisów tego rozporządzenia. Ze względu na te ostatnie przepisy Trybunał mógłby ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

42

W tym zakresie należy przypomnieć, że jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw wspólnotowego porządku prawnego, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze (wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

43

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału tego rodzaju ograniczenie może być dopuszczalne jedynie w samym wyroku, w którym Trybunał rozstrzyga w kwestii wykładni, o którą się do niego zwrócono (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

W istocie musi bowiem istnieć tylko jedna chwila określenia skutków w czasie dokonywanej przez Trybunał na wniosek wykładni przepisu prawa wspólnotowego. W tym zakresie zasada, zgodnie z którą ograniczenie dopuszczalne jest jedynie w samym wyroku rozstrzygającym w kwestii wykładni, o którą się zwrócono, gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów prawa wspólnotowego oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 37).

45

Niniejsze odesłanie prejudycjalne co do istoty dotyczy kwestii zgodności z art. 90 akapit pierwszy WE podatku akcyzowego, który obciąża sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju. W tym względzie z pkt 41 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika, iż art. 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlegają pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w innym państwie członkowskim niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia, ma takie skutki.

46

Z pkt 62 ww. wyroku w sprawie Brzeziński wynika zaś, że Trybunał nie ograniczył skutków tego wyroku w czasie.

47

W konsekwencji brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

48

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**1) Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu, jaki jest przewidziany w Polsce przez Ustawę z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, któremu podlega każda sprzedaż pojazdów samochodowych przed ich pierwszą rejestracją na terytorium kraju.**

**2) Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu takiemu jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w zakresie, w jakim kwota podatku, któremu podlega sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzonych z innego państwa członkowskiego przewyższa rezydualną kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki.**

**2008-07-10 • TSUE • C-25/07 • VAT: art. 87 • Sosnowska**



## **Wyrok Trybunału Sprawiedliwości**

**z dnia 10 lipca 2008 r.**

**C-25/07**

W sprawie C-25/07 mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowieniem z dnia 11 grudnia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2007 r., w postępowaniu:

Alicja Sosnowska

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Ilešić i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A. Sosnowskiej przez M. Sworobowicza, doradcę podatkowego,

- w imieniu rządu polskiego przez E. Ośniecką-Tamecką, H. Majszczyka oraz przez M. Jarosza, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Herrmann oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 lutego 2008 r.,

wyduje następujący

### **Wyrok**

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy, po pierwsze, wykładni art. 5 akapit trzeci WE w związku z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301), zmienionej szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej 'pierwszą dyrektywą') oraz art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. L 345, s. 19, zwanej dalej 'szóstą dyrektywą'). Wniosek ten dotyczy, po drugie, wykładni art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między A. Sosnowską (zwaną dalej 'skarżącą') a Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (zwanym dalej 'Dyrektorem') w przedmiocie wniosku o zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej 'podatkiem VAT') zapłaconego przez skarżącą.

### **Ramy prawne**

Uregulowania wspólnotowe

3

Artykuł 2 pierwszej dyrektywy stanowi:

'Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem.'



Artykuł 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

'Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...].'

Zgodnie z art. 18 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

'W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę, albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez ni[e] warunki.'

Zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy:

'Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego zakresu, nie mogą wpływać na ogólną kwotę dochodu podatkowego państwa członkowskiego osiągniętego w końcowym etapie konsumpcji.'

Prawo krajowe

Artykuł 87 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej 'ustawą VAT') stanowi:

'1. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego [...] jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

2. [...] zwrot różnicy podatku następuje [...] w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. [...].'

Artykuł 97 ustawy VAT stanowi:

'1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności.

[...]

5. W przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności, o których mowa w art. 5, oraz podatników, którzy rozpoczęli wykonywanie tych czynności, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed złożeniem zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, i którzy zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT UE [zwani dalej »nowymi podatnikami«], termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 [...], wydłuża się do 180 dni. [...]

6. W stosunku do podatników, o których mowa w ust. 5, zasady i terminy zwrotu określone w art. 87 ust. 2-6 stosuje się począwszy od rozliczenia za okres rozliczeniowy następujący po upływie 12 miesięcy lub po upływie 4 kwartałów, za które podatnik składał deklaracje podatkowe, oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.

7. Przepisu ust. 5 nie stosuje się, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną, zabezpieczenie majątkowe lub gwarancje bankowe na kwotę 250 000 zł, zwane dalej »kaucją«.'

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

W deklaracji na podatek VAT za styczeń 2006 r. skarżąca wykazała nadwyżkę podatku VAT w kwocie 44 782 PLN. Działając w oparciu o art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy, wniosła do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Świdnicy o zwrot tej nadwyżki w ciągu 60 dni od dnia złożenia deklaracji.

Opierając się na art. 87 ust. 1 i 2 oraz art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Świdnicy oddalił wniosek. W istocie zdaniem tego organu skarżąca nie mogła uzyskać zwrotu nadwyżki podatku VAT w terminie 60 dni, bowiem nie spełniła warunków ustalonych w tej ustawie celem uzyskania wcześniejszego zwrotu, jako że rozpoczęła działalność mniej niż 12 miesięcy wcześniej i nie złożyła organowi podatkowemu 'kaucji' w rozumieniu art. 97 ust. 7.

Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji do Dyrektora, który utrzymał w mocy decyzję odmowną.

12

Nieusatsfakcjonowana tym stanowiskiem skarżąca wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, który powziawszy wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym spornych przepisów krajowych, zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi dwoma pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy art. 5 akapit trzeci WE w związku z art. 2 [pierwszej dyrektywy] i art. 18 ust. 4 [szóstej dyrektywy] daje państwu członkowskiemu prawo wprowadzenia do krajowego unormowania [podatku VAT] rozwiązań określonych w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?

2) Czy do przewidzianych w art. 27 ust. 1 [szóstej dyrektywy] środków specjalnych mających na celu zapobieżenie pewnym rodzajom uchylania się lub unikania opodatkowania zaliczają się rozwiązania określone w art. 97 ust. 5 i 7 [ustawy VAT]?'.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

W przedmiocie pytania pierwszego

13

Pytaniem pierwszym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które - celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym - wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.

14

W tym zakresie należy przypomnieć od razu, że zagwarantowane w art. 17 szóstej dyrektywy prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną przez przepisy wspólnotowe (zob. w szczególności podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47, oraz z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 28).

15

Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, wynika z tego, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfriśa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-368/06 Cedilac, Zb.Orz. s. I-12327, pkt 31).

16

Należy ponadto wskazać, że jeśli w danym okresie objętym deklaracją kwota podatku podlegającego odliczeniu przewyższa kwotę podatku należnego i jeśli podatnik nie może zatem dokonać odliczenia poprzez zaliczenie na podatek należny zgodnie z art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy, ust. 4 tego przepisu przewiduje, że państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadwyżkę, albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w określonych przez nie trybach.

17

Jeśli chodzi o tę ostatnią możliwość, której dotyczy sprawa przed sądem krajowym, Trybunał wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu trybów zwrotu nadwyżki podatku VAT, o tyle tryby te nie mogą podważać zasady neutralności systemu podatku VAT, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności tryby takie powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 32-34).

18

Zatem pytanie skierowane przez sąd krajowy należy zbadać w świetle zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT, przypomnianych w poprzedzających punktach.

19

Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy ustawy VAT określające tryb zwrotu na rzecz podatnika nadwyżki tego podatku przewidują, że celem dokonania tego zwrotu organ podatkowy dysponuje terminem 60 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, lecz że termin ten zostaje wydłużony do 180 dni - jak to miało miejsce w stosunku do skarżącej w sprawie przed sądem krajowym - w przypadku nowych podatników, którzy nie złożyli 'kaucji' w rozumieniu art. 97 ust. 7 tej ustawy.

20

Należy zatem stwierdzić, że tryb zwrotu nadwyżki zapłaconego podatku VAT narzucony nowym podatnikom jest bardziej uciążliwy niż ten, któremu podlegają inni podatnicy. Muszą oni zatem ponosić, przynajmniej w zakresie kwoty nadwyżki podatku VAT podlegającej zwrotowi, ciężar finansowy podatku VAT przez wyjątkowo długi okres.

21

Rzeczpospolita Polska wyjaśnia, że to wydłużenie terminu jest uzasadnione okolicznością, iż są to nowi podatnicy podatku VAT, których organ podatkowy nie zna i w odniesieniu do których trzeba przeprowadzić bardziej poważne kontrole celem zapobiegnięcia wszelkim oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania.

22

Należy przypomnieć w tym miejscu, jak już Trybunał miał wielokrotnie okazję stwierdzić, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 47; wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71, oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 54).

23

Jednak, jak przypomina rzecznik generalny w pkt 20 opinii, państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiąganie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 46 i 47, wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 52 i 53, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 19 i 20).

24

Z orzecznictwa w tym zakresie wynika, że przepisy krajowe określające tryb zwrotu nadwyżki podatku VAT bardziej uciążliwy dla danej kategorii podatników z uwagi na ryzyko ewentualnego oszustwa, bez umożliwienia podatnikowi wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania celem skorzystania z mniej dolegliwych warunków zwrotu, nie są instrumentem proporcjonalnym do celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania oraz naruszają w nadmiernym stopniu cele i zasady szóstej dyrektywy (zob. analogicznie w zakresie odliczeń wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 62, oraz w zakresie zajęcia tytułem zabezpieczenia, ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 51).

25

Jest tak właśnie, jak stwierdzono w pkt 20 niniejszego wyroku, w przypadku przepisów krajowych spornych w sprawie przed sądem krajowym.

26

Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT znajduje zastosowanie do nowych podatników w sposób generalny i prewencyjny, przy czym nie mają oni możliwości wykazania braku ryzyka oszustwa lub unikania opodatkowania.

27

Podobnie sporne przepisy krajowe nie wydają się być zgodne z warunkiem wynikającym z orzecznictwa przypomnianego w pkt 17 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zwrot nadwyżki podatku VAT winien nastąpić w rozsądnym terminie. Jak bowiem wyjaśniono w postanowieniu odsyłającym, 180-dniowy termin zwrotu przewidziany dla nowych podatników jest, po pierwsze, sześć razy dłuższy niż jednomiesięczny okres objęty deklaracją VAT, i po drugie, trzy razy dłuższy niż termin stosowany do innych podatników, a przy tym władze polskie nie wskazały okoliczności, które umożliwiłyby wyjaśnienie potrzeby wprowadzenia w celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania tak znacznej różnicy traktowania.

28

Poza tym tak długi termin wydaje się tym bardziej niepotrzebny, że w każdym przypadku organ podatkowy może zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy VAT, jeśli okaże się to zasadne, sprawdzić w szerszym zakresie zgodność z prawem tego zwrotu i celem uzyskania wyjaśnień przedłużyć 60-dniowy termin, w którym ma nastąpić zwrot.

29

Jeśli chodzi wreszcie o przewidzianą w art. 97 ust. 7 ustawy VAT dla nowych podatników możliwość złożenia kaucji celem skorzystania ze zwykłego, 60-dniowego terminu na uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku VAT, to możliwość ta nie podważa poprzedzających rozważań.

30

Jak bowiem słusznie podnosi Komisja, kaucja ta nie jest proporcjonalna ani do podlegającej zwrotowi kwoty nadwyżki podatku VAT, ani do ekonomicznego znaczenia podatnika.

31

W szczególności jako że złożenie takiej kaucji może powodować znaczne ryzyko finansowe dla przedsiębiorstw, które dopiero rozpoczęły działalność i mogą w związku z tym nie dysponować znacznymi zasobami, narusza ono wymóg wyrażony w orzecznictwie, wskazany w pkt 17 niniejszego wyroku.

32

W rzeczywistości obowiązek złożenia tej kaucji celem skorzystania ze zwykłego terminu skutkuje tylko zastąpieniem ciężaru finansowego wynikającego z zablokowania na okres 180 dni kwoty nadwyżki podatku VAT ciężarem wynikającym z zablokowania kwoty kaucji. Tymczasem jest to tym bardziej nieuzasadnione, że po pierwsze, ta ostatnia kwota może,

podobnie jak w sprawie przed sądem krajowym, być wyższa od danej kwoty nadwyżki podatku VAT, a po drugie, okres zatrzymania kaucji jest dłuższy niż termin zwrotu nadwyżki podatku VAT przewidziany dla nowych podatników. Zgodnie bowiem z art. 97 ust. 6 ustawy VAT kaucja może zostać zwolniona dopiero po okresie 12 miesięcy, pod warunkiem że podatnik wywiązał się z wszelkich podatków należnych względem państwa.

33

W tej sytuacji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które - celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustw podatkowym - wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT danej kategorii podatników, chyba że wniosą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.

W przedmiocie pytania drugiego

34

Pytaniem drugim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT można uznać za 'specjalne środki stanowiące odstępstwo' służące zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

35

W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy poddaje możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie takich odstępstw szczególnej procedurze, która przewiduje w szczególności zgodę Rady stanowiącej jednomyślnie.

36

Jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 39 opinii i jak słusznie podnosi Komisja, z akt sprawy nie wynika, aby zgodnie z tym przepisem Rada zezwoliła na przepisy sporne w sprawie przed sądem krajowym jako na specjalne środki stanowiące odstępstwo od szóstej dyrektywy.

37

W tej sytuacji przepisy, takie jak art. 97 ust. 5 i 7 ustawy VAT, nie są objęte zakresem zastosowania art. 27 ust. 1.

38

W związku z tym na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią 'specjalnych środków stanowiących odstępstwo' służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

39

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**1) Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które - celem umożliwienia kontroli niezbędnych dla zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustw podatkowym - wydłuża z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek od wartości dodanej, termin, którym dysponuje krajowy organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 000 PLN.**

**2) Przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią 'specjalnych środków stanowiących odstępstwo' służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2005/92.**

**2008-06-17 • TK • K 8/04 • UKS: art. 7b**



## Wyrok Trybunału Konstytucyjnego

**z dnia 17 czerwca 2008 r.**

**K 8/04**

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz - przewodniczący,

Zbigniew Cieślak,

Marek Mazurkiewicz,

Janusz Niemcewicz,

Jerzy Stępień - sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki.

Po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 17 czerwca 2008 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 7b oraz art. 36e ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.) z art. 51 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

orzeka:

**1. Art. 7b ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.) jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Art. 36e ust. 2 pkt 4 ustawy powołanej w punkcie 1 nie jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji.**

### UZASADNIENIE

I

1. Pismem z 3 marca 2004 r. (nr RPO-451020-VI/03/RZ oraz RPO-455775-VI/03/RZ) Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik albo RPO) wystąpił o stwierdzenie niezgodności ze wskazanymi normami konstytucyjnymi szeregu przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.; dalej: u.k.s.): art. 12 ust. 1, 2 i 3 (z art. 32 ust. 1 Konstytucji), przepisów rozdziału 4 "Wywiad skarbowy", tj. art. 36a-36e u.k.s. (z art. 2, art. 47 i art. 49 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji), art. 7b u.k.s. (z art. 51 ust. 2 Konstytucji), art. 36c ust. 3 u.k.s. (z art. 7 Konstytucji), art. 36c ust. 15 u.k.s. (z art. 47 i art. 49 Konstytucji) oraz art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. (z art. 51 ust. 2 Konstytucji).

Pismem z 15 stycznia 2007 r. RPO cofnął wniosek w zakresie dotyczącym badania ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi art. 12 ust. 1, 2 i 3 u.k.s., przepisów rozdziału 4 "Wywiad skarbowy", tj. art. 36a-36e u.k.s., art. 36c ust. 3 u.k.s. oraz art. 36c ust. 15 u.k.s. W rezultacie, postanowieniem z 9 czerwca 2008 r., Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w zakresie dotyczącym badania zgodności:

1) art. 12 ust. 1, 2 i 3 u.k.s. z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

2) przepisów rozdziału 4, zatytułowanego "Wywiad skarbowy", tj. art. 36a-36e u.k.s., z art. 2, art. 47 i art. 49 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji,

3) art. 36c ust. 3 u.k.s. z art. 7 Konstytucji,

4) art. 36c ust. 15 u.k.s. z art. 47 i art. 49 Konstytucji.

W związku z powyższym, kontrola Trybunału Konstytucyjnego ogranicza się do badania zgodności art. 7b oraz art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. z art. 51 ust. 2 Konstytucji. Tylko w tym zakresie będą też prezentowane i analizowane stanowiska uczestników postępowania.

RPO podkreśla, że w toku kontroli skarbowej upoważnieni pracownicy mogą żądać od wszystkich organów i służb przekazywania im wszelkich przetworzonych przez operatorów posiadanych informacji (art. 7b u.k.s.). Ustawa nie zawiera zastrzeżenia, że żądanie to nie może wykraczać poza zakres informacji niezbędnych dla prowadzonej sprawy, że powinno zawierać uzasadnienie i podlegać kontroli. Art. 7b u.k.s. stanowi jednocześnie, że samo zwrócenie się o przekazanie przetworzonych danych o podatniku podlega ochronie informacji niejawnych. W ocenie RPO, ustanowienie w u.k.s. szerszych możliwości pozyskiwania danych osobowych w postępowaniu pozaprocesowym, niż ma to miejsce na tle kodeksu postępowania karnego lub kodeksu karnego skarbowego, narusza konstytucyjnie chronione prawa i wolności, w szczególności konstytucyjny zakaz pozyskiwania i gromadzenia informacji o obywatelach w zakresie przekraczającym ilość niezbędną w demokratycznym państwie prawa (art. 51 ust. 2 Konstytucji).

RPO wskazuje, że organy kontroli skarbowej mogą podejmować czynności operacyjno-rozpoznawcze dla celów prewencyjnych wobec każdego podejrzanego o popełnienie przestępstwa lub wykroczenia. Mogą też uzyskiwać dane chronione tajemnicą zawodową, które nie muszą być dostępne organowi kontroli skarbowej na potrzeby prowadzonego

postępowania kontrolnego. W ocenie Rzecznika rodzi się obawa niewłaściwego wykorzystania uzyskanych informacji. Podstawowe prawo człowieka, czyli wolność osobista, podlega ochronie prawnej, a władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym (art. 51 ust. 2 Konstytucji).

2. W piśmie z 20 maja 2004 r. (nr PR II 490/18/04) Prokurator Generalny zajął stanowisko, że art. 7b u.k.s. jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji, natomiast art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. jest zgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

W kwestii niezgodności art. 7b u.k.s. z art. 51 ust. 2 Konstytucji Prokurator Generalny podzielił stanowisko RPO. Uprawnienie organów kontroli skarbowej do zbierania, wykorzystywania i przetwarzania informacji, w tym danych osobowych, bez określenia szczegółowego zakresu, którego te informacje mogą dotyczyć, oznacza - jego zdaniem - nadmierną swobodę inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek kontroli skarbowej wkraczania w sferę prywatności obywateli. Zakwestionowany przepis jest sformułowany ogólnie i nieprecyzyjnie do tego stopnia, że uniemożliwia to ocenę, czy przesłanka niezbędności uzyskiwania danych osobowych została zrealizowana. Istota negatywnej oceny art. 7b u.k.s. tkwi zatem w niedookreśloności jego treści co do zakresu udostępnianych informacji.

W opinii Prokuratora Generalnego niezasadny jest natomiast zarzut niezgodności art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. z art. 51 ust. 2 Konstytucji. Z art. 36e ust. 2 w związku z art. 36j ust. 1 u.k.s. wynika, że udostępnienie informacji o osobie, uzyskanych w czasie wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz na podstawie art. 36f ust. 2 u.k.s. dozwolone jest wyłącznie na żądanie sądu lub prokuratora, a także Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych. Wykorzystanie niniejszych informacji może nastąpić tylko w celu wszczęcia lub prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Cel przekazania informacji - wszczęcie lub prowadzenie postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia - dowodzi, że udostępnienie tych informacji jest niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.

3. W piśmie z 18 kwietnia 2005 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 7b oraz art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. są zgodne z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

Marszałek Sejmu podkreślił, że udostępnienie danych, o których mowa w art. 7b u.k.s. następuje na podstawie pisemnego upoważnienia, podpisanego przez właściwy organ kontroli skarbowej. Dostęp do tych danych jest możliwy tylko w celu realizacji ustawowych zadań organów kontroli skarbowej. Art. 7b u.k.s. nie może być zatem odczytywany w oderwaniu od art. 1, 2 i 3 u.k.s., które określają cele i zakres kontroli skarbowej. Podstawowym celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, a warunkiem zapewnienia bezpieczeństwa państwa jest zapewnienie jego bezpieczeństwa finansowego. Ocena konstytucyjności zaskarżonego przepisu jest kwestią uznania prymatu jednych wartości konstytucyjnych nad innymi; w analizowanym wypadku taką wartością jest równowaga budżetowa.

W opinii Marszałka Sejmu bezzasadny jest także zarzut kierowany pod adresem art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. Z powołanego przepisu wynika wyraźnie, że stosowne informacje mogą być udostępniane wyłącznie na żądanie sądu, prokuratora lub Szefa Krajowego Biura Informacji Kryminalnych i mogą być wykorzystane tylko w celu wszczęcia lub prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Zdaniem Marszałka Sejmu, zachowane zostały zatem konstytucyjne wymogi, a więc forma ustawy, i precyzyjnie określono cel udostępnienia owych informacji. Ponadto cel udostępniana informacji spełnia konstytucyjny wymóg niezbędności w demokratycznym państwie prawnym.

## II

Na rozprawie 17 czerwca 2008 r. uczestnicy postępowania w całej rozciągłości podtrzymali stanowiska wraz z argumentacją przedstawione w pismach procesowych skierowanych do Trybunału Konstytucyjnego.

## III

### **Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:**

1. Przedmiot kontroli stanowią w rozpatrywanej sprawie dwa przepisy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, ze zm.; dalej: u.k.s.), w brzmieniu następującym:

Art. 7b: "Organy kontroli skarbowej mogą zbierać i wykorzystywać w celu realizacji ustawowych zadań informacje, w tym dane osobowe, oraz przetwarzać je w rozumieniu przepisów o ochronie danych osobowych, także bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą. Administrator danych jest obowiązany udostępnić dane osobowe na podstawie imiennego upoważnienia organu kontroli skarbowej, okazanego przez inspektora lub pracownika wraz z legitymacją służbową. Informacja o udostępnieniu tych danych podlega ochronie zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych".

Art. 36e ust. 2 pkt 4: "Informacje, o których mowa w ust. 1 [tj. informacje uzyskane w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych lub czynności podejmowanych na podstawie art. 36b ust. 1], z zastrzeżeniem art. 36j, wywiad skarbowy udostępnia (...); 4) innym organom [poza wymienionymi w pkt 1-3 organami celnymi i podatkowymi, sądami lub prokuratorami w związku z toczącym się postępowaniem oraz organami, służbami i instytucjami państwowymi uprawnionymi do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych] - w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach".

2. Wobec obydwu zakwestionowanych przepisów wnioskodawca stawia zarzut niezgodności z art. 51 ust. 2 Konstytucji ("Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym"). Powołany przepis statuuje tzw. zasadę autonomii informacyjnej, stanowiącą szczególną eksplikację prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji) i funkcjonalnie powiązaną z wolnością komunikowania się (art. 49 Konstytucji). Art. 51 ust. 2 ustawy zasadniczej (oraz wymienione powyżej, powiązane z nim przepisy) konstytucjonalizuje analogiczne unormowania i zalecenia funkcjonujące w systemie prawa międzynarodowego i wspólnotowego, m.in. w przepisach Konwencji nr 108 Rady Europy, sporządzonej w Strasburgu dnia 28 stycznia 1981 r., o ochronie osób w związku z automatycznym przetwarzaniem danych osobowych (Dz. U. z 2003 r. Nr 3, poz. 25, ze zm.), licznych rekomendacjach, czyli tzw. zaleceniach sektorowych, dyrektywach Parlamentu Europejskiego i Rady nr 95/46/WE z 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz. Urz. WE L 281 z 23.11.1995, s. 31) oraz nr 2002/58/WE z dnia 12 lipca 2002 r. dotyczącej

przetwarzania danych osobowych i ochrony prywatności w sektorze łączności elektronicznej (dyrektywa o prywatności i łączności elektronicznej) (Dz. Urz. WE L 201 z 31.07.2002, s. 37).

Treść powołanego wzorca kontroli była w dotychczasowym orzecznictwie TK wielokrotnie precyzowana i obszernie omawiana, m.in. w wyrokach TK z: 24 czerwca 1997 r., sygn. K. 21/96 (OTK ZU nr 2/1997, poz. 23), 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 86), 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01 (OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 3), 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 81), 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04 (OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 64). W rezultacie co do sposobu rozumienia powołanego przepisu wykształciła się utrwalona linia orzecznicza. Autonomia informacyjna, stanowiąca element ochrony życia prywatnego, oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów (por. np. wyrok z 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01). Jest jednak oczywiste, że wskazane uprawnienie, zwłaszcza w relacji obywatel - władza publiczna, nie ma i nie może mieć charakteru absolutnego (por. wyroki TK z 10 maja 2000 r., sygn. K. 21/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 109 oraz z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30); przy takim założeniu regulacja art. 51 ust. 2 Konstytucji byłaby zresztą zbędna. Powołany przepis po pierwsze legalizuje - nieuchronne we współczesnym społeczeństwie - działania władz publicznych polegające na pozyskiwaniu, gromadzeniu i udostępnianiu informacji o jednostkach w sposób inny niż w drodze zgłoszenia takich danych przez samego obywatela, zobligowanego w trybie określonym w art. 51 ust. 1 Konstytucji. Po drugie - co w analizowanym kontekście bardziej istotne - w sposób częściowo autonomicznie określa przesłanki legalności (granice) takich działań. Konstytucja realizuje jednak w ten sposób najbardziej zasadnicze elementy składające się na treść prawa do ochrony życia prywatnego: respekt dla autonomii informacyjnej jednostki, a więc sam obowiązek udostępnienia danych ograniczony do ściśle określonych ustawowo sytuacji; ograniczenie arbitralności ustawodawcy - ustawa nie może bowiem zakresu obowiązku kształtować dowolnie (por. wyrok TK z 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01). Zakres autonomii informacyjnej obejmuje zarówno dane o charakterze stricte personalnym (osobowym), jak i te dotyczące majątku i sfery ekonomicznej jednostki.

W tym ostatnim zakresie Trybunał dopuszcza jednak łagodniejsze kryteria jej ograniczania niż w wypadku sfery czysto osobistej (por. wyroki z: 24 czerwca 1997 r., sygn. K. 21/96; 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86; 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02).

Norma wysłowiona w art. 51 ust. 2 Konstytucji nie ma charakteru całkowicie samodzielnego. Wprawdzie ustrojodawca wskazał w powołanym przepisie *expressis verbis* na ograniczenie możliwości arbitralnego kształtowania zakresu informacji o obywatelach pozyskiwanych przez władze publiczne w ustawodawstwie zwykłym i podkreślił wymóg niezbędności takiego ograniczenia, oceniany wedle standardów obowiązujących w demokratycznym państwie prawnym, nie określił jednak katalogu interesów (wartości) konstytucyjnie chronionych, które - jego zdaniem - mogą być stawiane na szali w procesie oceny dopuszczalności takiego rozwiązania. W tym zakresie konieczne jest odwołanie się do ogólnej regulacji art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Do odmiennych wniosków nie może prowadzić fakt odrębnego wysłowienia niektórych elementów zasady proporcjonalności w analizowanym art. 51 ust. 2 ustawy zasadniczej. Jak podniósł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, istnienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnej regulacji dotyczącej proporcjonalności wkraczania w prywatność jednostki należy tłumaczyć tym, że naruszenia autonomii informacyjnej poprzez żądanie niekoniecznych, lecz wygodnych dla władzy publicznej informacji o jednostce, jest typowym dla czasów współczesnych instrumentem, po który władza publiczna chętnie sięga i dzięki któremu uzyskuje potwierdzenie swej pozycji wobec jednostki. "Normatywne wyodrębnienie, ustanowienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnego zakresu - ułatwia dostrzeżenie takiego wkrócenia i upraszcza przedmiot dowodu, iż takie wkrócenie nastąpiło. Przedmiotem dowodu staje się wtedy bowiem tylko to, czy pozyskiwanie informacji było konieczne, czy tylko «wygodne» lub «użyteczne» dla władzy". Zresztą już pobieżna lektura powołanych przepisów wskazuje, że nie ma pomiędzy nimi żadnej sprzeczności treściowej.

Podsumowując, ocena zachowania przez ustawodawcę zwykłego zasady proporcjonalności w aspekcie możliwości pozyskiwania przez władze publiczne informacji o obywatelach może i powinna być przeprowadzana na podstawie - współstosowanych - przepisów art. 51 ust. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Poza koniecznością wskazania interesu mieszczącego się w katalogu zawartym w art. 31 ust. 3 Konstytucji, przesłanką legalności wkrócenia w zakres autonomii informacyjnej jednostki jest stwierdzenie, że wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu; zob. np. wyrok TK w sprawie sygn. K 4/04; por. także wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188).

3. Problematyka kontroli skarbowej, jej kompetencji oraz usytuowania w systemie organów państwa była już przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego na tle sprawy o sygn. K 4/04. W związku z powyższym Trybunał uznaje za zbędne ponowne przytaczanie tych ustaleń, znanych zarówno uczestnikom postępowania, jak i szerszemu kręgowi zainteresowanych. Jedynie gwoździu czytelności uzasadnienia wypada zwrócić uwagę na wybrane - podstawowe z punktu widzenia niniejszej sprawy - prawne uwarunkowania funkcjonowania kontroli skarbowej na tle obowiązujących przepisów u.k.s.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 u.k.s., celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228-231 k.k. wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Zakres działań podejmowanych przez kontrolę skarbową w ramach powyższych celów określają art. 2, art. 2a i art. 3 u.k.s. W

opozycji do treści art. 1 u.k.s., nieprecyzyjne i błędne jest określanie - także przez samego ustawodawcę - wskazanych tam obszarów aktywności jako "celów" kontroli skarbowej. W istocie, zarówno z normatywnego, jak i prakseologicznego punktu widzenia, są to zadania ("podcele", cele szczegółowe) kontroli skarbowej, realizowane dla (związek przyczynowy i teleologiczny) osiągnięcia celów wskazanych w art. 1 u.k.s. (celów zasadniczych, ostatecznych). Stosownie do art. 2, art. 2a i art. 3 u.k.s., do zakresu kontroli skarbowej należy:

- 1) kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa, państwowych funduszy celowych i jednostek samorządu terytorialnego;
- 2) ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów;
- 3) kontrola źródeł pochodzenia majątku, w przypadku niezgłoszenia do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów;
- 4) kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych, podlegającymi zwrotowi;
- 5) kontrola wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa powyżej;
- 6) kontrola prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu UE;
- 7) certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z UE;
- 8) badanie celowości w czasie podejmowania decyzji i zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym, a w szczególności ujawnianie niedoborów, a także innych szkód w tym mieniu;
- 9) badanie wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa;
- 10) kontrola rzetelności wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji;
- 11) kontrola zgodności wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, z ich przeznaczeniem;
- 12) kontrola zgodności z prawem przywozu na terytorium RP towarów dopuszczonych do obrotu lub mających inne przeznaczenie celne oraz wywozu towarów poza terytorium RP, kontrola obrotu towarami pochodzenia zagranicznego, a także kontrola i ujawnianie towarów nielegalnie wprowadzonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 13) ujawnianie składników majątkowych podmiotów zobowiązanych do uiszczenia należności publicznych lub podejrzanych o czyny zagrożone karą grzywny lub karami pieniężnymi, w celu zapewnienia skuteczności poboru tych należności oraz wykonania orzeczeń lub mandatów karnych;
- 14) kontrola oświadczeń o stanie majątkowym osób obowiązanych do ich składania, zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra;
- 15) kontrola resortowa jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym urzędu obsługującego tego ministra;
- 16) badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej;
- 17) prowadzenie działalności analitycznej i prognostycznej w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w obszarze właściwości kontroli skarbowej oraz przedstawianie w tym zakresie informacji i analiz organom administracji rządowej;
- 18) zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej inspektorom i pracownikom, a za zgodą Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej także innym organom i instytucjom państwowym, a w granicach i na zasadach określonych w odrębnych przepisach;
- 19) badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych, a także cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu;
- 20) rozpoznawanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, polegających na wprowadzaniu na terytorium RP i wyprowadzaniu z niego środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściąganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych, oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom;
- 21) zapobieganie i ujawnianie przestępstw, o których mowa w art. 228-231 k.k., popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Dla realizacji wskazanych celów i zadań, organy kontroli skarbowej zostały wyposażone w szereg szczególnych instrumentów, także o charakterze dochodzeniowo-sledczym. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał - m.in. w sprawach o sygn. K. 19/99 (z 13 lutego 2001 r., OTK ZU nr 2/2001, poz. 30) i K 4/04 - że jedną z ważnych funkcji demokratycznego państwa prawa jest skuteczne zwalczanie tych negatywnych zjawisk, które w skrajnym nasileniu mogą godzić w samo istnienie tego państwa. Dlatego ustawodawca ma nie tylko prawo, ale także obowiązek zwalczania negatywnych zjawisk przez nadawanie organom kontroli takich uprawnień, które pozostając w zgodzie z zasadami Konstytucji, będą miały bezpośredni wpływ na zwiększenie sprawności działań kontrolnych, zwłaszcza w zakresie



wykrywania i zwalczania tzw. szarej strefy i przestępczości gospodarczej. W konsekwencji Trybunał dopuścił także wyposażenie organów kontroli w specjalne uprawnienia; pogląd ten podtrzymuje zresztą w obecnym składzie orzekającym.

Z drugiej strony, Trybunał niezmiennie akcentuje konieczność dochowania zgodności uregulowań, które przyznają organom kontroli skarbowej, szczególne uprawnienia, ze standardami ochrony praw i wolności obywatelskich gwarantowanych Konstytucją. Przede wszystkim należy zbadać, czy ingerencja w sferę życia prywatnego jednostki spełnia warunki określone w jej art. 51 ust. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. Poza tym, ustawodawca - w świetle art. 2 Konstytucji - ma konstytucyjny obowiązek określić przesłanki ingerencji w sferę prywatności w sposób możliwie precyzyjny, tak aby ograniczyć zakres swobody decyzyjnej pozostawionej organom stosującym prawo, a jednocześnie ma on obowiązek stworzyć odpowiednie mechanizmy kontroli nad aktami organów władzy publicznej dotyczącymi tej sfery. Jeśli chodzi o ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, przepisy muszą charakteryzować się należytą precyzją i jasnością. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (por. wyrok w sprawie o sygn. K 4/04).

#### 4. Ocena zarzutów wobec art. 7b u.k.s.

Jak wskazano na wstępie, art. 7b u.k.s. stanowi, że organy kontroli skarbowej mogą zbierać i wykorzystywać w celu realizacji ustawowych zadań informacje, w tym dane osobowe, oraz przetwarzać je w rozumieniu przepisów o ochronie danych osobowych, także bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą. Administrator danych jest obowiązany udostępnić dane osobowe na podstawie imiennego upoważnienia organu kontroli skarbowej, okazanego przez inspektora lub pracownika wraz z legitymacją służbową. Informacja o udostępnieniu tych danych podlega ochronie zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych.

Uprawnienie wynikające z art. 7b u.k.s. obejmuje wszystkie bazy danych, z wyjątkiem baz danych uzyskanych w drodze czynności operacyjno-rozpoznawczych przeprowadzonych przez uprawnione organy, służby i instytucje. Do tych ostatnich wywiad skarbowy ma dostęp na podstawie art. 36f ust. 2 u.k.s. Uprawnienie na podstawie art. 7b u.k.s. dotyczy przede wszystkim danych zawartych w:

- 1) ewidencji bezrobotnych,
- 2) centralnej ewidencji kierowców,
- 3) centralnej ewidencji pojazdów,
- 4) ewidencji ludności,
- 5) ewidencji podatników,
- 6) ewidencji poborowych,
- 7) Krajowym Rejestrze Karnym,
- 8) Krajowym Rejestrze Sądowym,
- 9) rejestrze producentów i importerów paliw ciekłych,
- 10) rejestrze udzielonych zezwoleń indywidualnych na prowadzenie obrotu z zagranicą towarami o znaczeniu strategicznym,
- 11) rejestrze zezwoleń na działalność organizatorów turystyki i pośredników turystycznych, 12) rejestrze zezwoleń na prowadzenie przedsiębiorstwa składowego,
- 13) rejestrze funduszy emerytalnych i inwestycyjnych,
- 14) rejestrze zastawów,
- 15) rejestrze zastawów skarbowych,
- 16) rejestrze instytucji filmowych,
- 17) rejestrze instytucji kultury,
- 18) rejestrze zabytków,
- 19) rejestrze muzeów,
- 20) rejestrach z zakresu obywatelstwa,
- 21) rejestrach z zakresu ochrony własności przemysłowej,
- 22) rejestrze zakładów opieki zdrowotnej,
- 23) rejestrze lekarzy i indywidualnych praktyk lekarskich,
- 24) rejestrze zezwoleń na prowadzenie aptek,
- 25) rejestrze wytwórców i wyrobów medycznych,
- 26) rejestrach z zakresu prawa budowlanego,
- 27) rejestrach z zakresu rolnictwa,
- 28) rejestrze agencji zatrudnienia,
- 29) rejestrze biegłych rewidentów,
- 30) rejestrze (liście) doradców podatkowych,

- 31) rejestrze korzyści,
- 32) ewidencji działalności gospodarczej,
- 33) rejestrze transakcji,
- 34) rejestrze uczelni niepaństwowych,
- 35) rejestrze wyborców,
- 36) rejestrze znaków identyfikacyjnych producentów wódek,
- 37) rejestrze związków międzygminnych,
- 38) rejestrze związków powiatów,
- 39) rejestrze związków wyznaniowych.

Z uwagi na brak stosownego ograniczenia, prawo dostępu urzędników kontroli skarbowej do informacji gromadzonych przez administratorów dotyczy nie tylko wymienionych powyżej, publicznych i co do zasady powszechnie dostępnych (jawnych) zbiorów (baz) danych, ale również baz danych prowadzonych przez inne podmioty - także podmioty prywatne - stosownie do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, ze zm.; dalej: u.o.d.o.). Wyjątki w tej mierze mogą wynikać z przepisów szczególnych.

Udostępnienie danych następuje na podstawie pisemnego upoważnienia, podpisanego przez właściwy organ kontroli skarbowej, tj. Ministra Finansów, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej albo dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Trybunał Konstytucyjny w składzie tu obecnym podtrzymuje - wyrażony w wyroku w sprawie o sygn. K 4/04 - pogląd, iż uzyskiwanie informacji o osobach jest dopuszczalne, ale tylko w określonych okolicznościach, z zachowaniem szczególnych warunków, których ustawodawca, także w wypadku omawianej regulacji, nie wskazał.

Wprawdzie art. 7b u.k.s. stanowi *expressis verbis*, że organy kontroli skarbowej mogą zbierać i przetwarzać informacje - w tym dane osobowe - "w celu realizacji ustawowych zadań" kontroli skarbowej; powyższe ograniczenie jest jednak obarczone trzema mankamentami, które dyskwalifikują zakwestionowany przepis z punktu widzenia art. 51 ust. 2 Konstytucji. Po pierwsze - z uwagi na szeroki zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli skarbowej, ogólne odesłanie do jej ustawowych zadań nie spełnia przesłanki precyzyjności, wymaganej w sytuacji ingerencji organów państwa w sferę konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności obywatelskich (art. 2 Konstytucji). Po drugie - brak określenia związku, jaki ma zachodzić pomiędzy konkretnym typem (rodzajem) danych zbieranych przez organy kontroli skarbowej od administratorów baz danych a celem konkretnych czynności, podejmowanych w odniesieniu do określonej osoby. Dając się wyinterpretować z treści art. 7b u.k.s. przesłanka celowości dostępu do ww. danych nie jest równoznaczna (i w żadnym wypadku nie może być utożsamiana) z wymogiem konieczności (niezbędności) dostępu do takich danych, w rozumieniu przyjmowanym przez Trybunał Konstytucyjny zarówno na tle art. 31 ust. 3, jak i art. 51 ust. 2 Konstytucji. Po trzecie - art. 7b u.k.s. jest odczytywany jako przepis zobowiązujący administratorów danych do ich udostępnienia pracownikowi jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej w przepisany powyżej trybie. Wobec braku jakichkolwiek gwarancji proceduralnych, nawet bardzo ogólny wymóg "celowości" ma znaczenie wyłącznie dla oceny prawidłowości działania samego organu; nie stwarza natomiast podstaw do odmowy udzielenia określonych informacji administratorowi danych. Wymóg powyższy w żadnej mierze nie spełnia zatem roli gwarancyjnej z punktu widzenia dostępności do danych osobowych kontrolowanych podmiotów.

W konsekwencji należało uznać, że art. 7b u.k.s. jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

Na marginesie trzeba zaznaczyć, że zakres uprawnień kontroli skarbowej, krąg uprawnionych kontrolerów oraz tryb i jej instrumenty, zostały określone w Rozdziale 2a u.k.s., co pozwala stwierdzić, że usunięcie art. 7b u.k.s. z porządku prawnego nie spowoduje komplikacji w sprawnym prowadzeniu bieżących postępowań kontrolnych, a także prowadzenia tych kontroli w przyszłości.

#### 5. Ocena zarzutów wobec art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s.

Zakwestionowany przepis (art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s.) został zamieszczony w rozdziale 4 u.k.s. ("Wywiad skarbowy"). Do czynności wywiadu skarbowego ustawodawca zalicza uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji zarówno o osobach, jak i o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podlegających kontroli skarbowej. Wbrew terminologii ustawowej, trudno te czynności nazwać czynnościami *sensu stricto*; należy je raczej uznać za zadania ("podcele") wywiadu skarbowego, realizowane poprzez zespół działań zarówno operacyjnych, jak i nieoperacyjnych. Należy przypomnieć, że czynności wywiadu skarbowego nie powinny być uznawane za formę kontroli przestrzegania postanowień prawa podatkowego, czy szerzej - finansowego, lecz za czynności techniczne, prowadzone również w formie działań operacyjnych (art. 36c u.k.s.), których celem jest uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji o osobach oraz o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej (art. 36 ust. 2 u.k.s.). Czynności te mają prowadzić do zebrania i przetworzenia materiału, który bądź będzie uzupełnieniem materiału dowodowego zebranego w toku postępowania kontrolnego, bądź będzie prowadził do wszczęcia tego postępowania (art. 36d i art. 36e u.k.s.), w ramach którego sprawdzeniu poddane zostanie wywiązywanie się przez kontrolowanego z obowiązków nałożonych na niego przepisami prawa podatkowego. Czynności wywiadu skarbowego nie mogą naturalnie pozostawać w oderwaniu od ustawowego zakresu kontroli skarbowej (zob. powyżej część III punkt 3 uzasadnienia).

Uzyskiwanie materiałów może się odbywać w toku czynności nieoperacyjnych lub operacyjnych. Do czynności nieoperacyjnych należy: uzyskiwanie danych identyfikujących abonenta, zakończenia sieci lub urządzenia telekomunikacyjnego między którymi wykonano połączenie (art. 36b ust. 1 u.k.s.), uzyskiwanie danych dotyczących próby połączenia między określonymi zakończeniami sieci (art. 36b ust. 1 u.k.s.), uzyskiwanie informacji o okolicznościach i rodzaju wykonanego połączenia (art. 36b ust. 1 u.k.s.), dostęp do informacji uzyskanych przez inne organy (służby, instytucje) w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych (art. 36f ust. 2 u.k.s.), dostęp do informacji znajdujących się w Krajowym

Centrum Informacji Kryminalnych (art. 36g u.k.s.) oraz dostęp do informacji z baz danych - również osobowych - będących w posiadaniu innych instytucji (art. 36h ust. 1 u.k.s.). Do czynności operacyjno-rozpoznawczych należy: obserwowanie zdarzeń w miejscach publicznych (art. 36a u.k.s.), rejestrowanie z użyciem środków technicznych obrazu zdarzeń i dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych (art. 36a u.k.s.) oraz kontrola operacyjna (art. 36c u.k.s.).

Istota problemu konstytucyjnoprawnego poddanego kontroli Trybunału we wniosku Rzecznika dotyczy - jak podkreślono na wstępie - dozwolonego zakresu wykorzystania danych (materiałów) zebranych w toku czynności wywiadu skarbowego. Wykorzystanie tych danych (materiałów) polega na ich przekazaniu, po dokonaniu ich analizy, a więc przetworzeniu, właściwym instytucjom (zob. art. 36d ust. 1, 2, 4, 5, art. 36e ust. 1-3 i art. 36j).

Na gruncie legis latae materiały uzyskane od operatora sieci telekomunikacyjnej na podstawie art. 36b u.k.s., które zawierają informacje mające znaczenie dla postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia powinny zostać przekazane właściwemu prokuratorowi (art. 36d ust. 3 u.k.s.), a te, które nie zawierają informacji mających znaczenie dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe - poddane są niezwłóchnemu komisijnemu i protokolarnemu zniszczeniu (art. 36d ust. 5 u.k.s.). Podobnie informacje uzyskane w czasie stosowania kontroli operacyjnej, które zawierają dowody pozwalające na wszczęcie albo mające znaczenie dla postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, powinny zostać przekazane właściwemu prokuratorowi (art. 36d ust. 2 u.k.s.), a te, które nie zawierają dowodów pozwalających na wszczęcie albo nie mają znaczenia dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia albo w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe - są przechowywane po zakończeniu kontroli przez okres 2 miesiące, a następnie protokolarnie i komisyjnie zniszczone (art. 36d ust. 4 u.k.s.). Informacje uzyskane w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych, które pozwalają na wszczęcie albo mają znaczenie dla postępowania kontrolnego lub postępowania przygotowawczego w sprawach przestępstw i wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, wprowadzania na polski obszar celny i wyprowadzania z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściąganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych oraz przestępstw, o których mowa w art. 228-231 k.k. (płatnej protekcji), popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, powinny zostać przekazane właściwym organom i jednostkom organizacyjnym kontroli skarbowej (art. 36d ust. 1 u.k.s.). Na wykorzystanie tych informacji oraz informacji uzyskanych od operatora sieci telekomunikacyjnej na podstawie art. 36b u.k.s. ustawodawca zezwala organom i jednostkom organizacyjnym kontroli skarbowej w art. 36e ust. 1 u.k.s., z tym że mogą być one wykorzystane jedynie dla celów postępowania kontrolnego oraz postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia określone w art. 3 pkt 4 i 5 u.k.s.

Z informacji zgromadzonych przez wywiad skarbowy w toku wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz od operatora sieci telekomunikacyjnej, uzyskanych na podstawie art. 36b u.k.s., mogą korzystać również podmioty i jednostki wymienione w art. 36e ust. 2 pkt 1-3 u.k.s., tj. 1) organy celne i podatkowe, 2) sąd i prokurator - w związku z toczącym się postępowaniem, 3) organy, służby i instytucje państwowe uprawnione do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych. Wywiad skarbowy przekazuje uzyskane przez siebie informacje również organom i instytucjom obcych państw, ale tylko na zasadach określonych w umowach i porozumieniach międzynarodowych (art. 36e ust. 3 u.k.s.).

Osią sporu poddanego rozstrzygnięciu Trybunału jest jednak pkt 4 powołanego przepisu, zgodnie z którym ww. informacje mogą być udostępniane także innym organom, w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach. W opinii Trybunału, przepis art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s., rozpatrywany samodzielnie i w oderwaniu od "odrębnej ustawy", do której *expressis verbis* odsyła, nie stanowi dostatecznej podstawy do sformułowania normy, którą można byłoby skonfrontować ze wzorcem kontroli zawartym w art. 51 ust. 2 Konstytucji. Stąd też w sentencji orzeczenia posłużono się formułą wskazującą na nieadekwatność powołanego wzorca. Należy jednak podkreślić, że owa nieadekwatność zachodzi jedynie z uwagi na konkretny sposób powołania zakwestionowanego przepisu w treści wniosku RPO. Nie oznacza to natomiast niedopuszczalności ponownej kontroli konstytucyjnej tego przepisu w przyszłości, w sytuacji, w której zostałby on powołany - jako przepis związkowy - w powiązaniu z innym przepisem "odrębnej ustawy", dopełniającym jego odsyłający charakter.

W rezultacie należało przyjąć, że art. 36e ust. 2 pkt 4 u.k.s. nie jest niezgodny z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

**2008-02-19 • MF • Dz.Urz.MF.2008.2.18 • PIT: art. 21**



**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD2/033/0557/SKT/07/1682 MINISTRA FINANSÓW**

**z dnia 19 lutego 2008 r.**

**w sprawie stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.)**

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami oraz rozbieżnymi interpretacjami organów podatkowych w zakresie stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.) dotyczących zwolnienia od podatku dochodowego przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie ustawodawca w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw wskazał, że do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Znowelizowane zasady opodatkowania nie wprowadzają jednakże zmian przepisów odnoszących się do powstania przychodu z tego źródła. Przychód powstaje jedynie wówczas, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub prawa zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Nie oznacza to jednak, że w każdej sytuacji, kiedy nie upłynął pięcioletni okres, powstaje zobowiązanie podatkowe. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
- b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
- c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
- d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie

– jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, po spełnieniu określonych prawem warunków. Zwolnienie ma zastosowanie do przychodów podatnika, który, w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika. Przedmiotowe zwolnienie ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

Jak wynika z powołanych powyżej przepisów ustawy, warunkiem zwolnienia od podatku dochodowego przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, jest zameldowanie podatnika w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Przepis ten nie określa daty, od której należy liczyć okres zameldowania, nie uzależnia zameldowania, a tym samym prawa do zwolnienia, od posiadania tytułu własności do nieruchomości lub lokalu, lecz stanowi, że istotny jest fakt zameldowania podatnika na pobyt stały w zbywanym lokalu czy też budynku przez wyżej wskazany okres.

Na gruncie polskiego systemu prawa, a w szczególności prawa podatkowego, można mówić o zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej. Posługując się jedną z reguł tej wykładni można stwierdzić, że skoro przepis nie precyzuje, czy okres zameldowania rozpoczyna się od dnia 1 stycznia 2007 r. albo od dnia nabycia nieruchomości lub prawa - to, zgodnie z treścią przepisu art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, przyjąć należy, że obejmuje (co najmniej) 12 miesięcy wstecz od daty ich zbycia.

Tym samym należy uznać, że dzień 1 stycznia 2007 r. nie wywiera bezpośredniego wpływu na liczenie okresu zameldowania. Dzień 1 stycznia 2007 r. to data wejścia w życie przepisów wprowadzających nowe zwolnienie. Z przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw nie wynika, że od tej daty należy liczyć 12-miesięczny okres zameldowania. Ustawodawca w przejściowym przepisie art. 7 ust. 1 powołanej nowelizacji również nie zawarł nakazu obliczania okresu zameldowania począwszy od dnia 1 stycznia 2007 r.

W tej sytuacji zasadne jest, iż do 12-miesięcznego okresu zameldowania podatnika na pobyt stały wlicza się okres zameldowania zarówno przed 1 stycznia 2007 r., jak i przed datą nabycia nieruchomości lub prawa. Słuszność takiego stanowiska potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych (np. sygn. akt I SA/Sz 330/07 i sygn. akt III SA/Wa 1387/07).