

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

3/2018

Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

Rada naukowa:

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć (przewodnicząca)

Prof. zw. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Dr hab. prof. nadzw. Krystyna Sawicka

Prof. JUDr Petr Mrkývka, Ph. D

Prof. Dr. Elena V. Chernikova

Assoc. prof. Lilia Abramchik

Komitety redakcyjne:

Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemieć (redaktor naczelny)

Dr hab. prof. nadzw. UWri Paweł Borszowski (za-ca redaktora naczelnego)

Dr hab. prof. nadzw. UWri Witold Srokosz (za-ca redaktora naczelnego)

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Mgr Artur Hałas (sekretarz)

Redaktorzy tematyczni:

Dr hab. prof. nadzw. UWri Patrycja Zawadzka (prawo bankowe i rynków finansowych)

Dr hab. Katarzyna Kopyściańska (prawo podatkowe)

Dr Przemysław Pest (prawo finansów publicznych)

KWARTALNIK

Prawno-Finansowy

3/2018

Redaktor naczelny Prof. zw. dr hab. Wiesława Miemiec

Projekt okładki i layout:

Marta Kubiak · www.serw.us

Korekta językowa:

Grupa Dutkon.pl Ltd

Wydawca:

Uniwersytet Wrocławski – Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego, ul. Uniwersytecka 22/26, 50-145 Wrocław

ISSN 2544-8382

Wersją pierwotną czasopisma jest wersja papierowa

Copyright by Uniwersytet Wrocławski
Wrocław 2018 r.

Redakcja czasopisma:

„Kwartalnik Prawno-Finansowy”
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytet Wrocławski
ul. Uniwersytecka 22/26
50-145 Wrocław

SPIS TREŚCI

Artykuły

R. Stefanicki

Wykładnia ustawowej przesłanki „zgłoszenie wniosku we właściwym czasie” ... 7

D. Antonów

Oплата za czynności związane z certyfikacją w zakresie ochrony danych osobowych 26

E. Drozdowski

Preferencyjna stawka 15% w podatku dochodowym od osób prawnych a zasada równości – wątpliwości natury konstytucyjnej 48

W. Podsiadło

Opodatkowanie odsetek za opóźnienie w wypłacie odszkodowania lub zadośćuczynienia podatkiem dochodowym od osób fizycznych – analiza na tle orzecznictwa sądów administracyjnych 65

M. Niemiec

Koszty postępowania sądowego jako koszty uzyskania przychodu 80

Glosy

J. Wantoch-Rekowski, P. Majka

Glosa do wyroku NSA w Warszawie z dnia 19 maja 2017 r. (II GSK 2625/15) 104

Wykładnia ustawowej przesłanki „zgłoszenie wniosku we właściwym czasie”¹

Interpretation of the legal obligation "a petition was filed in appropriate time"

Streszczenie

Interpretacja przepisów prawa upadłościowego w świetle regulacji Ordynacji podatkowej w zakresie dotyczącym odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości publicznoprawne prowadzi do konkluzji, że mają oni obowiązek zgłoszenia wniosku o upadłość w takim czasie, aby nie został zniweczony cel postępowania, jakim jest zaspokojenie wierzycieli spółki zagrożonej stanem niewypłacalności. Z powyższej perspektywy szczególnego znaczenia nabiera ustalenie właściwego terminu na zgłoszenie przedmiotowego wniosku przez zarządców. Z problematyką tą pozostają w synergii wymogi profesjonalnej staranności wymienionych funkcjonariuszy.

Słowa kluczowe: ordynacja podatkowa, egzekucja wobec spółki, przesłanki egzoneracyjne, czas właściwy na zgłoszenie upadłości

Summary

The commentary on Bankruptcy Law in the light of the Tax Ordinance regarding the tax responsibility of members of the management board in respect of public obligations leads to the conclusion that they are required

¹ Uwagi na tle wyroku NSA z dnia 28 listopada 2017 r.

to file bankruptcy petition at such time that the objective – proportionate satisfaction of creditors' claims by clearance proceedings aiming at administration or winding-up; bankruptcy; restructuring – should not be eradicated. Therefore, it is of particular importance from this perspective to set an adequate deadline for the submission of the proposal by the management board members. These problems remain in synergy with the requirements of professional diligence of these officers.

Keywords: Tax Ordinance, institution of execution proceedings against the company, circumstance exemptions, bankruptcy petition was filed in due time, the execution against the company's assets has proven ineffective

1. Wprowadzenie

W toczącej się od wielu lat dyskusji nad ukształtowaniem systemu wzmocnionej ochrony wierzycieli spółki z o.o. pojawiają się różne wątki w doktrynie, w tym koncepcje odpowiedzialności przebijającej wspólników. Ten uzupełniający wobec odpowiedzialności zarządców mechanizm za powstanie i brak reakcji na stan niewypłacalności spółki identyfikowałby skutecznie źródła powstałych szkód, zwłaszcza z nadużycia formy organizacyjnoprawnej prowadzenia działalności gospodarczej². Zważywszy na fakt, że powyższa koncepcja – mająca nota bene swoje zalety i wady – dopiero kiełkuje w polskiej doktrynie, zasadnym wydaje się uchwycenie problemów, jakie dają o sobie znać przy wdrażaniu w praktyce instrumentarium odpowiedzialności członka (członków) zarządu za zawinione niezłożenie wniosku o upadłość w ustawowym terminie. Z pewną częstotliwością, o czym świadczy praktyka orzecznicza, pojawiają się sporne kwestie związane z ustalaniem właściwego terminu na złożenie przedmiotowego wniosku i z dookreśleniem przesłanek egzoneracyjnych³.

² W doktrynie prezentowane są różne stanowiska w kwestii nadużycia formy prawnej spółki w kategorii prawa podmiotowego bądź nadużycia prawa przedmiotowego, zob. w tej materii uwagi A. Opalskiego, *Problematyka pominięcia prawnej odrębności spółek kapitałowych*, PPH 2012, nr 8, s. 13 i n.

³ Niniejszy materiał dotyczy jedynie pewnego wątku zagadnienia odpowiedzialności członków

Z powyższego punktu widzenia na uwagę zasługuje ostatnie orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym wyrok z dnia 28 listopada 2017 r.⁴ Sąd ten po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej członka zarządu spółki S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie⁵ na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w przedmiocie orzeczenia o jego odpowiedzialności jako byłego członka zarządu za zaległości podatkowe spółki oddalił skargę i zasądził od Skarżącego zwrot kosztów postępowania.

2. Wydanie orzeczenia poprzedziły następujące ustalenia

Wyrokiem z dnia 14 października 2015 r. WSA oddalił skargę członka zarządu spółki S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności byłego członka zarządu za powstałe zaległości podatkowe E. Sp. z o.o. w likwidacji. Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał decyzję o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki S. i E. Sp. z o.o. w likwidacji za jej podatkowe zaległości. Rozstrzygnięcie to uchylił Dyrektor Izby Skarbowej, podnosząc w uzasadnieniu, że w momencie, w którym wszczęto postępowanie wobec Skarżącego, spółka ta już nie istniała w związku z wykreśleniem jej z KRS⁶. Wobec bezskuteczności egzekucji wobec spółki za zaległości podatkowe odpowiedzialność przechodzi na członka zarządu. Pierwotny

zarządu. W tę tematykę wpisuje się zwłaszcza zasadniczy problem jej charakteru i zakresu, J. Strzępka, E. Zielińska (w:) *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, pod red. J. Strzępki, Warszawa 2015, zob. s. 9 i n., A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 k.s.h.*, Warszawa 2017, s. 1431 i n., A. J. Witosz, *Subsydiarność w prawie polskim*, Prawo Spółek 2009, nr 11, s. 23. Na temat *ratio legis* odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zobowiązania na wypadek niewypłacalności spółki K. Osajda, J. Zębała, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych w razie bezskuteczności egzekucji z majątku spółki. W poszukiwaniu odpowiedników unormowania z art. 299 k.s.h.*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości 2016, s. 7 i n.

⁴ I FSK 320/16 (ten i dalej powołane orzeczenia Naczelnego (NSA) i Wojewódzkich (WSA) Sądów Administracyjnych opublikowane są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query).

⁵ III SA/Wa 3917/14.

⁶ Zob. ponadto R. Dowgier (w:) R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 694.

podmiot tej odpowiedzialności nie posiadał żadnych środków, które pozwalałyby na egzekucję długów⁷. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że w okolicznościach badanej sprawy nie zaistniały podstawy wyłączenia odpowiedzialności Skarżącego, a za takie uważa się zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania naprawczego w warunkach, gdy niespełnione są przesłanki egzoneracyjne⁸. Sąd pierwszej instancji potwierdził stanowisko, ugruntowane w dotychczasowych judykatach, że sporne w badanej sprawie kwestie ustalenia przez organ właściwego czasu na złożenie przedmiotowego wniosku opierane ma być o przesłanki obiektywne, a nie subiektywne odczucia podmiotu postępowania⁹. Ponadto organy podatkowe mogą samodzielnie, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego oceniać moment właściwy na zgłoszenie przez członka zarządu wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego¹⁰.

Zdaniem WSA organ podatkowy prawidłowo przyjął, na podstawie całokształtu zgromadzonych dowodów, że w dniu powołania członka zarządu spółki S. na tę funkcję Spółka była już w stanie niewypłacalności¹¹.

⁷ Przeniesienie odpowiedzialności na członka zarządu za zaległości podatkowe może nastąpić dopiero w okolicznościach, gdy organ podatkowy będzie miał uzasadnione podstawy do przyjęcia, że podatnik będący spółką, jako pierwotny dłużnik, nie wywiązał się z ciążącego na nim zobowiązania, zob. w tej kwestii rozstrzygnięcia: WSA z dnia 26 marca 2007 r., III SA/Wa 2610/06, LEX nr 329245, Sądu Najwyższego z dnia 3 września 2010 r., I UK 77/10, LEX nr 653666, NSA z dnia 18 listopada 2016 r., II FSK 2779/14 oraz w literaturze przedmiotu m.in. S. Babiarcz (w): S. Babiarcz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 403.

⁸ Na ich temat m.in. wyroki: SN z dnia 22 maja 2013 r., III CSK 321/12, NSA z dnia 20 stycznia 2017 r., I FSK 343/15, NSA z dnia 28 kwietnia 2017 r., II FSK 981/15.

⁹ Zob. w tym zakresie uzasadnienie wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r., I GSK 708/15.

¹⁰ W tej materii uzasadnienie wyroku NSA z dnia 19 grudnia 2017 r., I FSK 1318/17. W świetle zmian wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 978) tytuł ustawy otrzymuje brzmienie "Prawo upadłościowe". Ustawą z dnia 15 maja 2015 r. obowiązuje ponadto Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. 2015 poz. 978). Ustawa prawo upadłościowe przeznaczona jest dla przedsiębiorców niewypłacalnych, natomiast Ustawa prawo restrukturyzacyjne reguluje czynności podejmowane przez przedsiębiorców zagrożonych niewypłacalnością lub niewypłacalnych i wobec nich. W przypadku zbiegu obu postępowań tj. z chwilą równoległego złożenia dwóch wniosków – o ogłoszenie upadłości i przeprowadzenie restrukturyzacji – w pierwszej kolejności sąd będzie procedował nad wnioskiem o restrukturyzację. Upadłość rozważana będzie tylko w przypadku, gdy sąd nie znajdzie podstaw dla przeprowadzenia działań naprawczych.

¹¹ Ta kwestia była przedmiotem uchwały SN z dnia 1 grudnia 2017 r., III CZP 65/17. O szkodzie

W związku z tą sytuacją odwołujący się od rozstrzygnięcia powinien był niezwłocznie podjąć odpowiednie środki, polegające na dostatecznym zdiagnozowaniu sytuacji finansowej spółki i złożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub podjęcie czynności naprawczych. Tytułem niezbędnego wyjaśnienia należy wskazać, że w skardze wniesionej do WSA na przedmiotową decyzję członka zarządu spółki S. podniósł zarzuty naruszenia zarówno przepisów procedury, jak i prawa materialnego. Przede wszystkim wskazał na naruszenie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. przez błędną jego interpretację i niewłaściwe zastosowanie, wyrażające się uznaniem, że nie zgłosił On wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie. Zarzucił ponadto naruszenie przez organ zasady zaufania obywateli do organów podatkowych w związku z nieposzanowaniem norm wynikających z art. 120 i 121 § 1 Ordynacji podatkowej (O.p.) Zarzucił także naruszenie art. 122 oraz 187 § 1 w związku z art. 191 O.p. przez niewyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego, skutkujące błędnym ustaleniem stanu faktycznego i przyjęciem, że członek zarządu spółki S. nie zgłosił wniosku we właściwym terminie.

WSA uznał, że skarga nie zasługiwała na uwzględnienie i ją oddalił na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹². W uzasadnieniu przedmiotowego rozstrzygnięcia podniesione zostało, że w okolicznościach rozpatrywanej sprawy organ podatkowy właściwie ustalił stan faktyczny w oparciu o szerokie kontinuum dowodowe, natomiast Skarżący nie podważył skutecznie ich oceny. Oparł przyjętą przez siebie linię obrony jedynie na ogólnych stwierdzeniach, a te nieumocowane konkretnymi dowodami i okolicznościami nie są wystarczające dla zakwestionowania ustaleń dokonanych przez organ. WSA uznał, potwierdzając w tym zakresie

w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. można mówić jedynie wówczas, zdaniem A. Kidyby (A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2018, art. 299 § 2 k.s.h.), gdy zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wydanie postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu spowodowałoby zaspokojenie wierzyciela w większej części niż w wypadku zaniechania dokonanego przez członka (członków) zarządu.

¹² Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.

ustalenia organu podatkowego, że Skarżący nie zgłosił we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości. Istotne w sprawie było to, że w chwili objęcia przez Niego funkcji prezesa zarządu, spełniona była pozytywna przesłanka ogłoszenia upadłości w postaci trwałego zaprzestania płacenia długów przez Spółkę. Skoro rzeczywiście taka sytuacja miała miejsce, rodzić się musi moim zdaniem wątpliwość w kwestii, dlaczego uprzedni zarządcy nie dokonali takiego zgłoszenia lub nie poczynili zabiegów naprawczych i czy w związku z powyższym nie powinna być ujmowana szerzej podmiotowo odpowiedzialność za powstałe zaniechanie¹³. Wg oceny dokonanej przez WSA już w grudniu 2010 r. spółka zaprzestała trwale regulować ciężące na niej zobowiązania, a więc miało to już miejsce pod rządami byłego składu zarządców¹⁴. Powyższe sugestie nie usprawiedliwiały oczywiście zaniechań w omawianej materii Skarżącego¹⁵.

¹³ Zob. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2009 r. (II FPS 3/09), zgodnie z którą członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o którym mowa w art. 116 § 1 O.p. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r., może również po zakończeniu pełnienia tej funkcji uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe w tym czasie, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego upadłości, odnosi się do sytuacji, gdy przesłanki upadłościowe wystąpiły po zakończeniu pełnienia funkcji przez członka zarządu. Chodzi zatem o sytuację, w której członek zarządu, który ponosić miał odpowiedzialność, w chwili zaistnienia przesłanek upadłościowych nie miał wpływu zarówno na funkcjonowanie spółki, jak i na zgłoszenie w odpowiednim terminie wniosku o ogłoszenie upadłości. Już z tego powodu jest więc nieuprawnione odnoszenie wyrażonego w uchwale poglądu prawnego do sytuacji, gdy przesłanki upadłościowe wystąpiły jeszcze przed objęciem przez skarżącego funkcji członka zarządu i trwały w okresie pełnienia przez niego tej funkcji. W tym ostatnim przypadku członek zarządu od chwili objęcia funkcji ma wpływ na funkcjonowanie spółki, a zwłaszcza może zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli stwierdzi wystąpienie przesłanek wniosek taki uzasadniających. Zob. również wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 2 października 2014 r., III AUa 1922/13, Legalis 1092920.

¹⁴ III SA/Wa 3917/14.

¹⁵ Obowiązki członków zarządu w omawianej materii należy ściśle łączyć z wymogami obiektywnie wyznaczonymi zawodowej, profesjonalnej staranności, szerzej w tej materii, R. Stefanicki, *Model staranności członków zarządu spółki kapitałowej w świetle współczesnych wyzwań*. (w:) *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, pod red. J. Frąckowiaka, Warszawa 2018 s. 695 i n. Kwestią otwartą pozostaje, na ile ustalony umową spółki (statutem) podział kompetencji między członkami zarządu może stanowić przesłankę egzonercyjną odpowiedzialności członków zarządu, T. Tomczak, *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członków zarządu z art. 299 K.S.H.* (w:) *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, pod red. J. Frąckowiaka, Warszawa 2018, s. 896 i n. Por. Wyrok NSA z 19 stycznia 2018 r., II FSK 38/16.

3. Kasacja do NSA

Wniesiona przez pełnomocnika członka zarządu spółki S. skarga kasacyjna oparta została zarówno na zarzutach naruszenia przepisów prawa materialnego, jak i wymogów prawa procesowego, które według oceny strony skarżącej mogły mieć istotny wpływ na końcowe rozstrzygnięcie. W odniesieniu do uchybień procedowania podniesiono, że doszło do naruszeń przepisów Ordynacji podatkowej, regulujących zasady prowadzenia postępowania podatkowego. W tym ostatnim zakresie wskazano na naruszenie art. 120, 121 §1 i 122 O.p. przez prowadzenie przedmiotowego postępowania w sposób naruszający zasadę zaufania obywateli do organów podatkowych. Naruszenia przy stosowaniu ostatniego z wymienionych przepisów Ordynacji podatkowej oraz jej art. 187 §1 w związku z art. 191 zdaniem Skarżącego polegały na niewyczerpującym rozpatrzeniu materiału dowodowego, co w konsekwencji doprowadziło do błędnego ustalenia stanu faktycznego¹⁶. Powołany w skardze art. 187 §1 kładzie na organ podatkowy obowiązek nie tylko zebrania, ale i wyczerpującego, starannego rozpatrzenia całego materiału dowodowego¹⁷. Stanowi on gwarancję realizacji naczelnej zasady postępowania podatkowego, tj. prawdy obiektywnej, wyrażonej wprost w art. 122 O.p.¹⁸ W uzasadnieniu kasacji wskazano też na kolejne uchybienie wyrażające się niedochowaniem wymogów proceduralnych w związku z oddaleniem wniesionej skargi bez opatrzenia jej odpowiednim uzasadnieniem (art. 151 P.p.s.a., art. 210 §4 O.p.). Inaczej mówiąc, zabrakło w uzasadnieniu przedstawienia dostatecznych argumentów, które przesądzać miały o powinności złożenia wniosku upadłościowego

¹⁶ W wyroku z 19 grudnia 2017 r. NSA trafnie podniósł, że skarżący przed organami podatkowymi, a także na etapie postępowania sądowego kwestionować mogą przydatność i wyczerpujący lub nie zakres materiału dowodowego, wskazywać na istniejące luki pod kątem ich wypełnienia dla rozstrzygnięcia okoliczności sprawy. Zob. też w kwestii dowodów przemawiających za złożeniem przez członków zarządu rezygnacji z pełnionej funkcji w odpowiednim momencie, wyrok NSA z 10 stycznia 2018 r., II FSK 3461/15.

¹⁷ Zob. też A. Kowalska, W. Miemiec, *Procesowe gwarancje podatnika związane z prawem do załatwienia sprawy w rozsądnym terminie*. (w:) W. Miemiec, K. Sawicka, *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 170 i n.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r., I GSK 708/15.

w terminie czternastu dni od objęcia przez Skarżącego funkcji członka zarządu. Te wszystkie niedostatki, zdaniem strony, miały istotne znaczenie dla niekorzystnego dla strony rozstrzygnięcia.

Naruszenie norm prawa materialnego oparto zasadniczo na zarzucie niewłaściwej interpretacji i zastosowaniu art. 116 § 1 pkt 1 O.p. w związku z uznaniem, że członek zarządu spółki S. nie złożył wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie i ponosi winę za ten brak. W ocenie Skarżącego przy kwalifikowaniu adekwatnego czasu na zgłoszenie upadłości organy nie powinny mechanicznie odnosić do każdego wypadku czternastodniowego wymogu określonego w obowiązującej wówczas ustawie Prawo upadłościowe i naprawcze, ale uwzględniać racjonalne powody na rzecz jego wydłużenia¹⁹. Arbitralne przyjęcie, że czas właściwy dla złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości nie powinien uchybiać cezurze dwóch tygodni, liczonej od momentu powołania członka zarządu spółki S. na tę funkcję. Termin ten pozostaje w sprzeczności z doświadczeniem życiowym i złożonością stosunków w obrocie. Kasator argumentował na rzecz racjonalizacji wymogów przy ustalaniu ram czasowych zgłoszenia upadłości, a więc elastycznego, dostosowywania go do okoliczności konkretnego przypadku. Wskazywał m.in. na takie okoliczności, jak te, że jest jedynym członkiem zarządu, sam musi prowadzić wszelkie sprawy spółki i ją reprezentować, wobec czego wskazany termin należy uznać za nierealny dla jego dotrzymania w okolicznościach powstałego sporu. Skarżący zarzucił organom niewzięcie pod uwagę, przy określaniu czasu zgłoszenia upadłości, wielkości zarządzanej przez Niego spółki, rozmiarów produkcji i wielowątkowej struktury zadłużeniowej. Położył też akcent na nadmierne wymogi formalne, jakim sprostać muszą składający wnioski o upadłość. Rzutują one w wielu wypadkach na brak faktycznej możliwości zmieszczenia się w wąskich czasowych ramach²⁰. Według opinii członka

¹⁹ Tutaj pojawia się szerszy problem elastyczności konstrukcji normatywnych, uzyskiwanych m.in. w drodze posługiwania się przez ustawodawcę klauzulami generalnymi lub zwrotami niedookreślonymi, pozwalającymi ściśle wiązać system prawa z rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Szerzej P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 36 i n.

²⁰ Zdaniem NSA ustawodawca wychodzi naprzeciw potrzebom odformalizowania. Jako przykład

zarządu spółki S. w okolicznościach rozstrzyganego sporu właściwy do przyjęcia był termin miesięczny. Materiał dowodowy zgromadzony w sprawie według jego oceny potwierdza, że wniosek został złożony we właściwym, najkrótszym możliwym czasie, tj. niespełna miesięcznym. Skarżący wniósł o uchylenie wyroku i ponowne rozpoznanie sprawy.

4. Stanowisko NSA

Sąd przedmiotową skargę, opartą na obydwu podstawach kasacyjnych, uznał za niezasługującą na uwzględnienie i oddalił ją²¹. Zasadniczo sądy naruszenia przepisów prawa procesowego rozpatrują w pierwszej kolejności, ponieważ w wypadku istotnych naruszeń procedury zbędne jest badanie uchybień materialnoprawnych w postępowaniu przed sądem w trybie odwoławczym. Zarzuty naruszenia prawa materialnego mogą być przedmiotem oceny, gdy te dotyczące przepisów postępowania okażą się nieusprawiedliwione. Chodzi tutaj o kwalifikowane uchybienia procedury. W omawianym wypadku rozpoznanie skargi kasacyjnej zostało poprzedzone uwagami wstępnymi, wyrażającymi się pochyleniem sądu nad istotą powołanych w skardze regulacji Ordynacji podatkowej. Szczególny akcent Sąd ten położył na cele i znaczenie regulacji zawartej w art. 116 §1 O.p.²² Przyjął, że funkcja wskazanej regulacji skupiona została wokół realnej ochrony interesów wierzycieli w okolicznościach, które jednoznacznie wykazują, że dłużnik nie będzie w stanie zaspokajać wszystkich wierzytelności²³. Aby przedmiotowa regulacja mogła

podaje zmiany wprowadzone z dniem 22 grudnia 2010 r. w art. 28 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. z 2012 r. poz. 1112) oraz w art. 23 ust. 3 tej ustawy.

²¹ W kwestii powinności uzasadnienia wyroku sądowego, a także posługiwania się zwrotem nieostrym „kasacja oczywiście bezzasadna” wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny na tle art. 535 §2 Kodeksu postępowania karnego. Wprawdzie nie można niezgodności z konstytucją konkretnych przepisów przenosić na grunt innej gałęzi prawa, ale pewne refleksje zawarte w uzasadnieniu zasługują na uwagę, zob. wyrok TK z dnia 16 stycznia 2006 r., SK 30/05, OTK 2006, nr 1, poz. 2.

²² Na niewątpliwe ukierunkowanie wymienionego przepisu na ochronę wierzycieli zwracają uwagę konsekwentnie sądy administracyjne, zob. m.in. wyrok NSA z 4 kwietnia 2017 r.

²³ Trafnie też przyjął SN w wyroku z 17 maja 2016 r. (II UK 246/15), że właściwy czas do wszczęcia postępowania upadłościowego, który uwolniłby od przeniesienia zobowiązania podatkowego, to czas odpowiedni ze względu na ochronę wierzycieli. Za taki nie może być uznany moment,

wypełniać aksjologiczne i prakseologiczne funkcje, przesłanki zwolnienia członków zarządu spółki od odpowiedzialności (w warunkach wystąpienia bezskuteczności pozyskania środków na zaspokojenie długów od samej spółki) sprowadzają się do wykazania należytej, profesjonalnej ich staranności wyrażającej się w aktywnych działaniach zmierzających do zgłoszenia wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego lub układowego (obecnie restrukturyzacyjnego)²⁴. W praktyce orzeczniczej następuje dookreślanie tego wzorca przez wypełnianie go konkretną treścią, determinantami obiektywnej dbałości o interes spółki, wykonywanie ciążących na zarządcy zobowiązań, rozsądnym podejmowaniu ryzyk gospodarczych²⁵.

NSA uznał, że dokonana na podstawie całokształtu okoliczności rozpatrywanej sprawy analiza zgromadzonego w postępowaniu materiału dowodowego, nie pozwala przyjąć argumentacji członka zarządu spółki S. odnośnie do naruszenia wskazanych w kasacji przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie dotyczącym sposobu przeprowadzanego postępowania dowodowego i ustalenia "właściwego czasu" na zgłoszenie wniosku o upadłość²⁶. Przy dookreślaniu kryteriów właściwego terminu zgłoszenia upadłości w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. a O.p. należy także opierać się na postanowieniu właściwego sądu upadłościowego o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości wobec braku środków na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. Stosownie do obowiązującej w momencie rozstrzygnięcia sporu regulacji postępowanie

w którym pasywa przewyższają aktywa i w związku z tym dłużnik nie posiada środków na zaspokojenie wierzycieli.

²⁴ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 13 września 2018 r., VIII SA/Wa 651/17. Należyta staranność odnosić się powinno bardziej do sposobu działania członka zarządu niż wąsko rozumianego rezultatu, zob. P. Machnikowski, *Prawo zobowiązań – część ogólna. System Prawa Prywatnego*. Tom 5, Warszawa 2012, s. 540.

²⁵ Z 30 czerwca 2017, I FSK 1990/15, z 11 października 2016 r., II FSK 2229/14, z 18 listopada 2016 r., II FSK 2779/14, też WSA we Wrocławiu z 20 października 2015 r., I SA/Wr 157/15.

²⁶ W związku z rozszerzeniem mocy obowiązującej przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 14 czerwca 1960 r. (zob. tj. z dnia 17 marca 1980 r., Dz.U. Nr 9, poz. 26, ze zm.) na sprawy zobowiązań podatkowych pojawiło się nowe uregulowanie służące terminowemu rozwiązywaniu spraw, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2011, s. 536.

upadłościowe należało prowadzić tak, aby roszczenia wierzycieli mogły zostać zaspokojone w jak najwyższym stopniu, a jeśli racjonalne względy na to pozwalały, dotychczasowe przedsiębiorstwo dłużnika zostało zachowane²⁷.

Zdaniem rozpatrującego kasację Sądu w okolicznościach sprawy występowały przesłanki ziszczenia się podstaw do ogłoszenia upadłości, gdyż spółka nie realizowała ciężących na niej zobowiązań. Symptodem złej sytuacji finansowej spółki było zwłaszcza ustanowienie zastawu rejestrowego dla zabezpieczenia spłaty kredytów udzielonych spółce. Ponadto aktualnie sporządzony bilans wskazywał, że zobowiązania spółki zdecydowanie przekraczały jej aktywa, a strona skarżąca nie podważyła tych danych. Mający w tym czasie zastosowanie artykuł 11 ust. 1 wspomnianej już ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze stanowił, że dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli nie wykonuje ciężących na nim zobowiązań. Z kolei ust. 2²⁸ tego artykułu określał, że dłużnika będącego osobą prawną uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku²⁹. NSA trafnie zauważył, że przy dookreślaniu początku niewypłacalności spółki, należy brać pod uwagę moment wymagalności tych wierzytelności, a zatem terminową wypłatę przez dłużnika określonych świadczeń, a nie łączyć go z nakazem zapłaty zaległych wynagrodzeń.

²⁷ W tym kontekście Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok NSA z 19 grudnia 2017 r., I FSK 1318/17) w pełni aprobuje stanowisko wyrażone w omawianym wyroku NSA z dnia 28 listopada 2017 r.

²⁸ Zob. stanowisko NSA w wyroku z dnia 19 grudnia 2017 r. w kwestii interpretacji art. 11 ust. 1 w wersji przed nowelizacją oraz powołane tam orzecznictwo.

²⁹ Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 11 Prawa upadłościowego dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Jednocześnie występuje domniemanie, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. W przypadku osób prawnych niewypłacalność powstaje, gdy zobowiązania pieniężne przekraczają wartość majątku danego podmiotu (wskazanie mienia spółki w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 2 O.p., musi być precyzyjne, wyroki NSA z 11 stycznia 2018 r., II FSK 3486/15 oraz II FSK 3487/15, z 25 stycznia 2018 r., II FSK 12/16), a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwa lata. Zatem w obowiązującej regulacji ustawodawca niewypłacalność powiązał z utratą zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Istotę wprowadzonej zmiany trafnie uchwycił NSA w wyroku 4 kwietnia 2017 r.

5. Uwagi na tle wyroku

NSA trafnie podniósł, że prawidłowe zdefiniowanie właściwego czasu na zgłoszenie upadłości wymagać będzie każdorazowo poczynienia ustaleń na podstawie całokształtu okoliczności badanego przypadku. Stwierdził m.in., że istotne może być tutaj ustalenie na bazie wyczerpującego materiału dowodowego, w jakim czasie działający z należytą starannością członek zarządu spółki kapitałowej mógł przyjąć, że w danych warunkach spełnione zostają przesłanki uzasadniające podjęcie działań zapobiegających upadłości lub przemawiające za ogłoszeniem upadłości³⁰. Sąd ten podniósł, że wielorakie, często bardzo złożone i wielopłaszczyznowe uwarunkowania, w jakich funkcjonują spółki, będą miały wpływ na określenie właściwego czasu dla zgłoszenia wniosku o upadłość. W przypadku dużych przedsiębiorstw prowadzących wielokierunkową działalność, często rozproszoną organizacyjnie, posiadających złożoną strukturę własnościową oraz osiągających przychody z różnych źródeł moment, w którym zarząd mógł uzyskać informacje o stanie finansów i wypłacalności, będzie inny niż w przypadku mniejszych spółek prowadzących jeden rodzaj działalności, umożliwiający stałe i bez większych trudności diagnozowanie jej sytuacji finansowej³¹. Istotna jest tutaj autonomiczna, dokonana na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego ocena, który moment był właściwy dla zgłoszenia przez członka zarządu wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego spółki³². Jak już zostało podniesione, Skarżący wskazywał na

³⁰ Zarówno w judykaturze, jak i piśmiennictwie akcent kładzie się na obiektywizację wzorca należytej staranności, szerzej na tle art. 355 k.c. A. Olejniczak, (w:) A. Pyrzyńska, T. Sokołowski, A. Olejniczak, G. Kozieł, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba (red. nauk.) *Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania. Część ogólna*. TOM III, Warszawa 2014.

³¹ Wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., II FSK 1735/12.

³² Na uprawnienia organów podatkowych do samodzielnego określania właściwego czasu na zgłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania naprawczego wskazuje orzecznictwo, zob. np. wyrok NSA z 19 grudnia 2017 r. W literaturze przedmiotu występuje spór w kwestii, czy wymogi staranności określone art. 293 i 483 należy postrzegać autonomicznie, czy też wiązać ich niedochowanie z naruszeniem konkretnych przepisów prawa. Zob. zestawienie tych stanowisk w tym przedmiocie I. Gębusia, *Interes spółki w prawie polskim i europejskim*, Warszawa 2017, s. 185 i n. Za uznaniem samodzielnej funkcji klauzuli staranności zawartej we wskazanych przepisach opowiedzieli się zwłaszcza A. Opalski, K. Oplustil, *Niedochowanie należytej staranności jako*

specyfikę i rozmiar prowadzonej przez spółkę działalności, która powinna przemawiać na rzecz bardziej zindywidualizowanej oceny przez organy zarządzającego spółką³³.

Argumentacja zawarta w uzasadnieniu skargi kasacyjnej została ukierunkowana na wykazanie, że w okolicznościach badanej sprawy termin czternastodniowy, za którym konsekwentnie opowiadał się organ podatkowy i sąd *in meritis* był zbyt krótki na zapoznanie się z sytuacją finansową i przygotowaniem wniosku o ogłoszenie upadłości. Zdaniem NSA linia obrony Kasatora nie została oparta na uzasadnionych przesłankach. Oczywiście i niebudzące wątpliwości symptomy złej kondycji spółki, wyrażające się zwłaszcza zaległościami podatkowymi, ujemnym bilansem finansowym spółki oraz zawarciem umowy zastawniczej, aktualizowały wymogi aktywnego zachowania zarządcy. Przy ocenie zawinionego uchybienia w zgłoszeniu przez członka zarządu wniosku upadłościowego we właściwym czasie należy brać pod uwagę wymogi należytej, profesjonalnej staranności takiego funkcjonariusza³⁴. Powinien on na bieżąco monitorować kondycję finansową spółki. Zatem przenosząc te ogólne wymogi zawodowej staranności funkcjonariusza spółki na grunt wniesionej kasacji, NSA w szczególności podniósł, że takie przejawy finansowej sytuacji spółki, jakie wykazano wyżej, a także przystąpienie Skarżącego do negocjacji, które odnosić się miały do poprawy kondycji finansowej spółki, jednoznacznie wskazują na

przesłanka odpowiedzialności cywilnoprawnej zarządców spółek kapitałowych, PPH 2013, nr 3, s. 20 i n.

³³ Poza zakresem przedmiotowych rozważań pozostaje szerszy problem nadużycia formy organizacyjnoprawnej spółki, której konsekwencją w wielu wypadkach powinno być obciążenie odpowiedzialnością odszkodowawczą także wspólników takich spółek. Trafnie w tej kwestii wypowiada się A. Kappes, *Szantaż korporacyjny jako nadużycia prawa podmiotowego*, PPH 2013, nr 10, s. 47 i n. Obecnie ta koncepcja teoretyczna jest słabo akcentowana w piśmiennictwie, zob. m.in. uwagi P. M. Wiórek, *Ochrona wierzycieli spółki z o.o. poprzez osobistą odpowiedzialność jej wspólników. Koncepcja odpowiedzialności przebijającej i nadużycia formy prawnej spółki w prawie niemieckim i polskim*, Wrocław 2016, s. 85 i n. Nadużycie formy organizacyjnej spółki należy zestawiać z naturą tej formy organizacyjnoprawnej, z jej istotą aksjologiczną, M. Safjan (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz do art. 1 -449*¹⁰, tom I, pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 2013, s. 1268.

³⁴ Ta staranność m.in. przejawiać się powinna w monitorowaniu sytuacji finansowej spółki, także w ocenach posiadanych przez nią zasobów materialnych. Zob. wyrok z 4 kwietnia 2017 r.

wiedzę, którą Skarżący w badanej materii posiadał albo przy dochowaniu należytej staranności osiąść powinien. Kwestią jednak dyskusyjną pozostaje, czy przystąpienie przez Kasatora do rozmów z potencjalnymi inwestorami i Radą Pracowniczą, ukierunkowanych na ewentualną poprawę sytuacji finansowej spółki, należy kwalifikować w kategorii przesłanki pozytywnej (obowiązku zgłoszenia upadłości), czy raczej postrzegać z perspektywy starannych, profesjonalnych zabiegów członka zarządu na rzecz restrukturyzacji przedsiębiorstwa. Kwestią zasadniczą byłoby tu jednak ustalenie, czy w okolicznościach badanej sprawy zabiegi te nie były spóźnione i z tej przyczyny skazane na niepowodzenie. Trafnie przyjął SN w wyroku z dnia 10 lutego 2011 r.³⁵, że nie wyłącza odpowiedzialności członka zarządu nieznanomość kondycji finansowej spółki, a także subiektywna ocena jej sytuacji majątkowej³⁶. Podobne stanowisko zajął w wyroku z dnia 24 marca 2016 r.³⁷ W tej materii na uwagę zasługuje cytowany już wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2017 r., w którym Sąd ten stwierdził, że nie można odmówić członkowi zarządu prawa do podjęcia ryzyka i niewniesienia wniosku o upadłość mimo wystąpienia ku temu przesłanek ustawowych w okolicznościach, gdy według jego oceny możliwe jest opanowanie sytuacji finansowej i w konsekwencji spłacenie w całości ciężących na spółce zobowiązań. Ocena realnego charakteru podejmowanych zabiegów na rzecz ratowania przedsiębiorstwa wymagałaby wzięcia pod uwagę całokształtu okoliczności badanego przypadku. Nie sposób jednak pominąć faktu, że w momencie rozstrzygnięcia kasacji nastąpiły zmiany legislacyjne, w których m.in. w miejsce czasu dwutygodniowego wszedł termin trzydziestodniowy na zgłoszenie upadłości, za którym zresztą opowiadali się doktryna i praktycy.

W niniejszych rozważaniach jak w soczewce ujawnia się służebna rola procedur wobec standardów ochrony wyznaczonych prawem

³⁵ II UK 260/10 (orzeczenia Sądu Najwyższego Izby Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oraz Izby Cywilnej opublikowane na stronie http://www.sn.pl/orzecnictwo/SitePages/Baza_orzeczen.aspx).

³⁶ Zob. też Wyrok NSA z 22 listopada 2017 r., I FSK 1138/16.

³⁷ II UK 167/14. Zob. też wyrok SN z 15 maja 2014 r., III UK 156/13.

materialnym. Odnosząc się do zarzutów skargi, mieszczących się w obszarze naruszeń zasad postępowania przed organem podatkowym, a następnie przed sądem, NSA stwierdził, że analiza uzasadnienia wyroku WSA nie wskazuje, aby Sąd w swojej ocenie dopuścił się uchybień polegających na uznaniu zaskarżonej decyzji za prawidłową mimo wadliwego skonstruowania jej uzasadnienia. Członek zarządu spółki S., podważając ustalenia faktyczne, dokonane przez organy podatkowe i Sąd w tym zakresie, nie przedstawił konkretnych przeciwdowodów, a za takie NSA nie uznaje „forsowania własnej oceny” zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Z punktu widzenia zasługującego na ochronę prawną interesu strony postępowania uzasadnienie decyzji, której przedmiotem było oddalenie skargi, stanowi podstawowy kanon dobrej administracji. Art. 210 Ordynacji podatkowej zawiera katalog elementów obligatoryjnych decyzji w sprawie administracyjnej. Zgodnie z jego §4 uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa³⁸. Jak już zostało podniesione, Skarżący objął funkcję członka zarządu w czasie, w którym już występowały przesłanki upadłościowe. Zdaniem NSA ta okoliczność nie ma wpływu na wyłączenie odpowiedzialności członka zarządu spółki S., gdyż powinien On w powstałych okolicznościach zgłosić stosowny wniosek, ponieważ nie zachodziły przesłanki egzoneracyjne. Podniesiony problem był przedmiotem uchwały SN z dnia 1 grudnia 2017 r.³⁹, w której orzekł, że „Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, który objął tę funkcję wtedy, gdy spółka była niewypłacalna, ponosi odpowiedzialność przewidzianą w art. 299 k.s.h. za długi spółki powstałe po objęciu przezeń

³⁸ Zasada budzenia zaufania podatników do administracji podatkowej wymaga rzetelności w jej działaniach i transparentności postępowania, B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018, nr 1, s. 34. Zob. też wyroki NSA o sygn. akt: II FSK 2431/16, II FSK 2462/16, I FSK 1499/16, II FSK 2532/16.

³⁹ III CZP 65/17.

funkcji, także wtedy, gdy zgłoszony przez niego wniosek o ogłoszenie upadłości spółki zostałby oddalony na tej podstawie, że majątek spółki nie wystarczyłby na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego lub wystarczyłby jedynie na zaspokojenie tych kosztów.”⁴⁰

Podsumowanie

Lektura wyroku NSA z dnia 28 listopada 2017 r. pozwala na poczynienie kilku refleksji. W jego uzasadnieniu trafnie został położony akcent na to, że dużym kompetencjom organu zarządzającego spółką towarzyszyć musi odpowiedzialność. Wobec takiego funkcjonariusza stawiane są wysokie wymagania staranności zawodowej. Profesjonalnym wzorcem pożądanym zachowań, stanowiących punkt odniesienia w procesie wdrażania przepisów, obejmowana jest znajomość sytuacji finansowej spółki i reakcja na stan niewypłacalności w postaci zgłoszenia przedmiotowego wniosku. Tym obiektywnym kryterium obejmowane są przesłanki składania wniosku upadłościowego we właściwym czasie. NSA zauważa, że w praktyce funkcjonowania spółek kapitałowych występują zróżnicowane uwarunkowania rzutujące na zachowania (działania bądź zaniechania) członka zarządu. Na tle powyższego niedosyt budzić musi brak dostatecznego przeniesienia powyższej konstatacji na grunt okoliczności badanego przypadku. Skoro Skarżący wskazywał na złożoną specyfikę i zakres prowadzonej działalności spółki, organy podatkowe oraz sądy rozstrzygające odwołania od ich decyzji nie mogą się uchylić od oceny przedstawionych danych. Nie oznacza to oczywiście w każdym warunkach nadania dokumentacji przedsiębiorcy relewantnego charakteru, ale wymusza na badającym skargę uzasadnienie stanowiska.

⁴⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 1 grudnia 2017 r. Zob. również A. Śmieja, *Charakter prawny odpowiedzialności z art. 299 k.s.h.*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*, Wrocław 2006, s. 851 i n., J. Frąckowiak, *Kodeks spółek handlowych w orzecznictwie SN*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*, Wrocław 2006, s. 35 i n.

BIBLIOGRAFIA

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2011.
2. Babiarz S., (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2005.
3. Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
4. Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, Kwartalnik Prawno-Finansowy 2018, nr 1.
5. Dowgier R., (w:) R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
6. Frąckowiak J., *Kodeks spółek handlowych w orzecznictwie SN*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*, Wrocław 2006.
7. Gębusia I., *Interes spółki w prawie polskim i europejskim*, Warszawa 2017.
8. Kappes A., *Szantaż korporacyjny jako nadużycia prawa podmiotowego*, PPH 2013, nr 10.
9. Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 k.s.h.*, Warszawa 2017.
10. Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2018.
11. Kowalska A., Miemiec W., *Procesowe gwarancje podatnika związane z prawem do załatwienia sprawy w rozsądnym terminie*, (w:) W. Miemiec, K. Sawicka, *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014.
12. Machnikowski P., *Prawo zobowiązań – część ogólna. System Prawa Prywatnego*. Tom 5, Warszawa 2012.
13. Olejniczak A., (w:) A. Pyrżyńska, T. Sokołowski, A. Olejniczak, G. Koziół, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba (red. nauk.) *Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania. Część ogólna. TOM III*, Warszawa 2014.
14. Opalski A., Oplustil K., *Niedochowanie należytej staranności jako przesłanka odpowiedzialności cywilnoprawnej zarządców spółek kapitałowych*, PPH 2013.
15. Opalski A., *Problematyka pominięcia prawnej odrębności spółek kapitałowych*, PPH 2012, nr 8.

16. Osajda K., Zębała J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych w razie bezskuteczności egzekucji z majątku spółki. W poszukiwaniu odpowiedników unormowania z art. 299 k.s.h.*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości 2016.
17. Safjan M., (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz do art. 1 -449¹⁰*, tom I, pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 2013. Stefanicki R., *Model staranności członków zarządu spółki kapitałowej w świetle współczesnych wyzwań*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, pod red. J. Frąckowiaka, Warszawa 2018.
18. Strzępka J., Zielińska E., (w:) *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, pod red. J. Strzępki, Warszawa 2015.
19. Śmieja A., *Charakter prawny odpowiedzialności z art. 299 k.s.h.*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po pięciu latach*, Wrocław 2006.
20. Tomczak T., *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członków zarządu z art. 299 K.S.H.*, (w:) *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, pod red. J. Frąckowiaka, Warszawa 2018.
21. Wiórek P. M., *Ochrona wierzycieli spółki z o.o. poprzez osobistą odpowiedzialność jej wspólników. Koncepcja odpowiedzialności przebijającej i nadużycia formy prawnej spółki w prawie niemieckim i polskim*, Wrocław 2016.
22. Witosz A. J., *Subsydiarność w prawie polskim*, Prawo Spółek 2009, nr 11.

Wykaz orzecznictwa:

1. Wyrok TK z 16 stycznia 2006 r., SK 30/05.
2. Uchwała NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09.
3. Wyrok NSA z 11 stycznia 2018 r., II FSK 3486/15 (oraz II FSK 3487/15)
4. Wyrok NSA z 10 stycznia 2018 r., II FSK 3461/15
5. Wyrok NSA z 25 stycznia 2018 r., II FSK 12/16
6. Wyrok NSA z 22 listopada 2017 r., I FSK 1138/16.
7. Wyrok NSA z 19 grudnia 2017 r., I FSK 1318/17.
8. Wyrok NSA z 28 listopada 2017 r., I FSK 320/16.
9. Wyrok NSA z 19 stycznia 2018 r., II FSK 38/16.
10. Wyrok NSA z 30 czerwca 2017, I FSK 1990/15.
11. Wyrok NSA z 28 kwietnia 2017 r., II FSK 981/15.

12. Wyrok NSA z 4 kwietnia 2017 r., I GSK 708/15.
13. Wyrok NSA z 20 stycznia 2017 r., I FSK 343/15.
14. Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., II FSK 2779/14.
15. Wyrok NSA z 11 października 2016 r., II FSK 2229/14.
16. Wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., II FSK 1735/12.
17. Uchwała SN z 1 grudnia 2017 r., III CZP 65/17.
18. Wyrok SN z 17 maja 2016 r., II UK 246/15.
19. Wyrok SN z 24 marca 2016 r., II UK 167/14.
20. Wyrok SN z 15 maja 2014 r., III UK 156/13.
21. Wyrok SN z 22 maja 2013 r., III CSK 321/12.
22. Wyrok SN z 10 lutego 2011 r., II UK 260/10.
23. Wyrok SN z 3 września 2010 r., I UK 77/10.
24. Wyrok WSA w Warszawie z 13 września 2018 r., VIII SA/Wa 651/17.
25. Wyrok WSA w Warszawie z 14 października 2015 r., III SA/Wa 3917/14.
26. Wyrok WSA we Wrocławiu z 20 października 2015 r., I SA/Wr 157/15.
27. Wyrok WSA w Warszawie z 26 marca 2007 r., III SA/Wa 2610/06.
28. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 2 października 2014 r., III AUa 1922/13.

Opłata za czynności związane z certyfikacją w zakresie ochrony danych osobowych

The fee for activities connected with certifying in the field of personal data protection.

Streszczenie

Z dniem 25 maja 2018 r. weszło w życie rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (dalej RODO) oraz ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych. Europejski system ochrony danych osobowych przewiduje procedury certyfikacji, mające świadczyć o zgodności operacji przetwarzania danych osobowych z RODO. Certyfikacja na podstawie polskiej ustawy jest odpłatna. Opłata za czynności związane z certyfikacją przeprowadzaną przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych stanowi dochód budżetu państwa. Artykuł poświęcony jest problematyce tej opłaty. Omówiono w nim jej konstrukcję oraz cechy. Autorka podjęła również próbę oceny jej charakteru prawnego. Zasadnicze rozważania koncentrują się zatem na istocie tego świadczenia i jego umiejscowieniu w szerszym kontekście problematyki opłat publicznych w Polsce.

Słowa kluczowe: opłata, certyfikacja, ochrona danych osobowych

Summary

On 25 May 2018, the Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons in connection with processing of personal data and on the free movement of such data and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) (hereafter GDPR), and the Act of 10 May 2018 on protection of personal data came into force. The European system of personal data protection predicts the procedure of certifying showing conformity of personal data processing operation with GDPR. The certifying on the basis of Polish Act is paid. The fee for activities connected with certifying by the President of Department of Personal Data Protection is the Budget income. This fee issues are described in the Article. Its construction and features are described in the Article. The author tries to assess its legal character. Fundamental consideration is focused on the issue of the fee and putting it in wider context of public fees issue in Poland.

Keywords: fee, certification, personal data protection

1. Wprowadzenie

Z dniem 25 maja 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych¹. Zgodnie z art. 1 u.o.d.o. stosuje się ją do ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych w zakresie określonym w art. 2 i art. 3 rozporządzenia parlamentu europejskiego i rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)².

¹ Dz.U. z 2018, poz. 1000, „dalej jako” u.o.d.o.

² Dz.U.UE.L.2016.119.1, „dalej jako” RODO.

Wśród wielu nowych rozwiązań unijny system ochrony danych osobowych przewiduje mechanizmy certyfikacji mające świadczyć o zgodności operacji przetwarzania danych osobowych z RODO. Na podstawie u.o.d.o. taka certyfikacja jest w Polsce odpłatna. Opłata za czynności związane z certyfikacją przeprowadzaną przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych stanowi dochód budżetu państwa.

Artykuł poświęcony jest omówieniu konstrukcji i cech opłaty za czynności związane z certyfikacją oraz próbie oceny jej charakteru prawnego. Rozważania szczegółowe poprzedza wyjaśnienie najistotniejszych założeń koncepcji certyfikacji w związku z ochroną danych osobowych w zakresie niezbędnym dla badań nad tą opłatą.

2. Koncepcja certyfikacji na gruncie przepisów RODO i u.o.d.o.

Certyfikacja w sferze ochrony danych osobowych ma swoją genezę w regulacjach RODO. Do pojęcia certyfikacji prawodawca unijny odwołuje się już w preambule do RODO (w motywach: 77, 81, 100, 166 i 168), przyjmując – w uogólnieniu – że certyfikacja stanowi jeden z instrumentów właściwego stosowania przepisów RODO oraz służy wykazaniu przestrzegania tych przepisów. Koncepcja normatywna certyfikacji zawarta jest w sekcji 5 RODO. Zgodnie z tymi przepisami państwa członkowskie, organy nadzorcze, Europejska Rada Ochrony Danych oraz Komisja zachęcają – w szczególności na szczeblu Unii – do ustanawiania mechanizmów certyfikacji oraz znaków jakości i oznaczeń w zakresie ochrony danych osobowych mających świadczyć o zgodności z RODO operacji przetwarzania prowadzonych przez administratorów i podmioty przetwarzające. Przy tym uwzględnia się szczególne potrzeby mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (art. 42 ust. 1 RODO). Certyfikacja jest dobrowolna, a proces jej uzyskania musi być przejrzysty (art. 42 ust. 3 RODO). Dokonują jej podmioty certyfikujące, o których mowa w art. 43 RODO, lub właściwy organ nadzorczy – na podstawie kryteriów zatwierdzonych przez niego zgodnie z art. 58 ust. 3 RODO lub przez Europejską Radę Ochrony Danych zgodnie z art. 63

RODO (art. 42 ust. 5 RODO). Certyfikacji udziela się na maksymalny okres 3 lat z możliwością przedłużenia na tych samych warunkach, o ile nadal spełnione są stosowne kryteria. W stosownym przypadku może nastąpić cofnięcie certyfikacji, jeżeli jej kryteria nie są spełnione lub przestały być spełniane (art. 42 RODO)³.

Zasady certyfikacji w Polsce w sposób szczegółowy uregulowane są w u.o.d.o. Częściowo przepisy krajowe powielają regulacje RODO, częściowo zaś je poszerzają i uszczegóławiają poprzez wprowadzenie dodatkowych – nieprzewidzianych na gruncie RODO – rozwiązań. Warunkom oraz trybowi dokonywania certyfikacji poświęcony jest rozdział 4. u.o.d.o. Certyfikacji, o której mowa w art. 42 RODO, dokonuje Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych lub podmiot certyfikujący na wniosek administratora, podmiotu przetwarzającego, producenta albo podmiotu wprowadzającego usługę lub produkt na rynek. Certyfikacja jest dokonywana na zasadach określonych w RODO. W sprawach dokonywania certyfikacji przez podmiot certyfikujący nieuregulowanych w RODO oraz w u.o.d.o. stosuje się postanowienia umowy cywilnoprawnej, zawartej między podmiotem certyfikującym a podmiotem ubiegającym się o certyfikację (art. 15 u.o.d.o.). Przepisy krajowe poświęcone zostały w znacznym zakresie zagadnieniom związanym z procedurą certyfikacji, w tym przede wszystkim: zasadom udostępniania przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych kryteriów certyfikacji, o których mowa w art. 42 ust. 5 RODO (art. 16 u.o.d.o.) oraz treści i zasadom składania wniosku o certyfikację (art. 16 u.o.d.o.). Szczególnie istotne z punktu widzenia analizowanej problematyki jest to, że w przypadku certyfikacji dokonywanej przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych do wniosku dołącza się m.in. dowód wniesienia opłaty, o której mowa w art. 26 u.o.d.o. (art. 17 ust. 2 u.o.d.o.).

³ Szerzej na temat europejskiej koncepcji certyfikacji: P. Makowski, P. Drobek, (w:) *RODO Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Komentarz*, red. E. Bielak – Jomaa, D. Lubasz, Warszawa 2018, s. 838 – 847 (komentarz do art. 42 RODO) oraz P. Makowski, P. Drobek, K. Witkowska – Nowakowska, op. cit., s. 847 – 856 (komentarz do art. 43 RODO). Na temat certyfikacji również: np. K. Witkowska – Nowakowska (w:) *RODO w E – Commerce*, red. D. Lubasz, Warszawa 2018, s. 281 – 286.

Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych albo podmiot certyfikujący rozpatruje wniosek o certyfikację i w terminie nie dłuższym niż 3 miesiące od dnia złożenia wniosku zgodnego z art. 17 u.o.d.o., po zbadaniu spełniania kryteriów certyfikacji, zawiadamia wnioskodawcę o dokonaniu albo odmowie dokonania certyfikacji. Wniosek złożony do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, niezawierający informacji, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 u.o.d.o., pozostawia się bez rozpoznania. Jeżeli wniosek nie zawiera informacji, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 2 lub 3 u.o.d.o., lub nie spełnia wymagań, o których mowa w art. 17 ust. 2 lub 3, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych wzywa wnioskodawcę do ich uzupełnienia wraz z pouczeniem, że ich nieuzupełnienie w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpoznania (art. 18 u.o.d.o.). Dotyczy to zatem również obowiązku załączenia dowodu uiszczenia opłaty, o którym mowa w art. 17 ust. 2 u.o.d.o. W przypadku stwierdzenia, że podmiot ubiegający się o certyfikację nie spełnia kryteriów certyfikacji, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych albo podmiot certyfikujący odmawia jej dokonania. Odmowa dokonania certyfikacji przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych następuje w drodze decyzji. Dokumentem potwierdzającym certyfikację jest certyfikat (art. 21 u.o.d.o.).

Dokonując oceny koncepcji certyfikacji w zakresie ochrony danych osobowych w polskim porządku prawnym, sformułować można następujące uwagi. Certyfikacja w zakresie ochrony danych osobowych ma swoją podstawę w RODO oraz w u.o.d.o. Na podstawie u.o.d.o. (co pozostaje zgodne z RODO) certyfikacji mogą udzielać dwie kategorie podmiotów: organ nadzorczy – w Polsce jest to Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych – oraz podmioty certyfikujące⁴. Wówczas gdy certyfikacja jest przeprowadzana przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, jest to czynność (czynności, procedura) klasyfikowana

⁴ W związku z powyższym w literaturze rozróżnia się certyfikację urzędową (udzielaną przez organ nadzorczy) oraz certyfikację prywatną (udzielaną przez podmiot certyfikujący). Zob. P. Punda, A. P. Czarnowski, M. Gawroński, (w:) red. M. Gawroński, *RODO Przewodnik ze wzorami*, Warszawa 2018, s. 166.

przez ustawodawcę jako odrębne działanie niż pozostałe zadania Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych.⁵ Zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu u.o.d.o. polski ustawodawca zadecydował, że do wydawania certyfikatów (zgodnie z RODO) dopuszczeni zostaną również przedsiębiorcy (podmioty certyfikujące). Uzasadnił, że ma to na celu odciążenia działań podejmowanych przez polski organ nadzorczy. Kompetencja do akredytacji podmiotów certyfikujących przyznana została Polskiemu Centrum Akredytacji, będącym krajową jednostką akredytującą w rozumieniu art. 2 pkt 11 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiającego wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku, odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu, i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 339/93.^{6,7}

Polski ustawodawca wyznaczył szerszy w stosunku do RODO zakres podmiotów, które mogą ubiegać się o certyfikację. Są to: administratorzy, podmioty przetwarzające (tak jak na gruncie RODO), a ponadto producent albo podmiot wprowadzający usługę lub produkt na rynek.

Tak jak na gruncie RODO certyfikacja jest w Polsce procedurą przeprowadzaną na wniosek. Przebieg tej procedury różni się w zależności od tego, który podmiot – Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych czy podmiot certyfikujący – ją przeprowadza. Procedura certyfikacji przeprowadzana przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych jest oparta na przepisach RODO oraz u.o.d.o. Podmiot certyfikujący przeprowadza zaś certyfikację – w zakresie nieuregulowanym w RODO i w u.o.d.o. – również w oparciu o postanowienia umowy cywilnoprawnej zawartej z podmiotem ubiegającym się o certyfikację. W przypadku, gdy certyfikacji udziela Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, procedura ta podlega opłacie, stanowiącej dochód budżetu państwa. Kwestii odpłatności w sytuacji, gdy certyfikacja przeprowadzana jest

⁵ Uzasadnienie do projektu ustawy o ochronie danych osobowych, druk sejmowy nr 2410, Sejmu RP VIII kadencji, www.sejm.gov.pl, „dalej jako” Uzasadnienie.

⁶ Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, str. 30.

⁷ Uzasadnienie.

przez organ certyfikujący, u.o.d.o. nie reguluje. Odpłatność z tego tytułu stanowić będzie zatem przedmiot regulacji umowy cywilnoprawnej, do której w zakresie nieuregulowanym w RODO i u.o.d.o. odsyła ta ustawa. Odpłatność ze tę procedurę będzie miała w związku z tym charakter świadczenia cywilnoprawnego.⁸ Podkreślić przy tym należy, że przepisy RODO nie odnoszą się do odpłatności za certyfikację w ogóle – nie nakazują jej, nie zakazują ani nie zawierają przyzwolenia na pobór jakichkolwiek świadczeń z tego tytułu. Do kwestii tej nie odnosi się również Europejska Rada Ochrony Danych w Wytycznych 1/2018 dotyczących certyfikacji i określenia kryteriów certyfikacji zgodnie z artykułami 42 i 43 rozporządzenia 2016/679 z dnia 25 maja 2018 r.⁹ Skoro więc prawodawca unijny w żadnym zakresie nie odniósł się do kwestii odpłatności, to brak takiej regulacji umożliwił prawodawcy polskiemu wprowadzenie takiego obowiązku. Świadczenie to nie ma więc swojej genezy unijnej. Oznacza to, że ocenę tego rozwiązania można ograniczyć do krajowych doświadczeń w przedmiocie odpłatności za różnego rodzaju działania administracji publicznej. Również wyłącznie krajowe regulacje w przedmiocie środków publicznych stanowić mogą kontekst dla właściwej klasyfikacji analizowanego świadczenia.

3. Konstrukcja i nazwa opłaty za czynności związane z certyfikacją

Konstrukcja prawna opłaty za czynności związane z certyfikacją jest uregulowana w art. 26 u.o.d.o. Z przepisu tego wynika również nazwa tego świadczenia. Zgodnie z tym przepisem Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych pobiera za czynności związane z certyfikacją opłatę, której wysokość odpowiada przewidywanym kosztom poniesionym z tytułu wykonywania tych czynności. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, ustalając wysokość opłaty, bierze pod uwagę zakres certyfikacji, przewidywany przebieg i długość postępowania certyfikującego oraz

⁸ Tak również na ten temat: P. Litwiński (red.), *Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis.

⁹ Polska wersja językowa (tłumaczenie nieoficjalne) dostępna na oficjalnej stronie Urzędu Ochrony Danych Osobowych <https://uodo.gov.pl/pl/10/540>, „dalej jako” *Wytyczne Rady*.

koszt pracy pracownika wykonującego czynności związane z certyfikacją. Maksymalna wysokość opłaty nie może przekroczyć czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w roku kalendarzowym poprzedzającym rok złożenia wniosku o certyfikację, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 20 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych¹⁰. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych na swojej stronie podmiotowej w Biuletynie Informacji Publicznej podaje wysokość opłaty, którą podmiot, o którym mowa w art. 15 u.o.d.o., obowiązany jest ponieść z tytułu czynności związanych z certyfikacją. Opłata stanowi dochód budżetu państwa.

Przepisy art. 26 u.o.d.o. należy analizować w kontekście całości regulacji w przedmiocie certyfikacji, w tym przede wszystkim w kontekście art. 17 ust. 2 u.o.d.o. oraz art. 18 ust. 2 u.o.d.o., które stanowią o obowiązku (i skutkach braku jego realizacji) w zakresie udokumentowania uiszczenia opłaty na etapie składania wniosku o certyfikację. Przepis ten wymaga również analizy w szerszym kontekście całości przepisów z zakresu kompetencji i zasad działania Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, w tym m. in. art. 7 u.o.d.o., który określa przepisy proceduralne właściwe w postępowaniach przed Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych.

W oparciu o analizę wskazanych regulacji odnieść należy się w pierwszej kolejności do nazwy opłaty – „opłata za czynności związane z certyfikacją”. Taką opisową nazwę wywieść można z treści przepisu art. 26 ust. 1 u.o.d.o., którego początek brzmi „Prezes Urzędu pobiera za czynności związane z certyfikacją opłatę (...)”. W pierwszej kolejności zwrócić należy uwagę, że ustawodawca nazwał to świadczenie opłatą. Doświadczenia wynikające z analizy polskiego porządku prawnego¹¹ dowodzą, że nadania takiej nazwy nie można traktować w kategorii klasyfikacji świadczenia w systemie

¹⁰ Dz. U. z 2017, poz. 1383, ze zm.

¹¹ Na temat nazwy „opłata” nadawanej w polskim porządku prawnym różnym świadczeniom pieniężnym szerzej D. Antonów, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, passim, D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 25 – 48, D. Antonów, *Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym*, (w:) *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*,

danin publicznych jako opłaty publicznej, a nawet jako jego zaliczenia do danin publicznych w ogóle. Podobnie jest, jeśli chodzi o drugi człon nazwy – „(...) za czynności związane z certyfikacją”. Literalnie kreuje on związek opłaty z określonym świadczeniem, a więc wskazuje na jej wzajemny – odpłatny charakter. Tym świadczeniem wzajemnym są czynności związane z certyfikacją. Ustawodawca poprzestaje na ogólnym wskazaniu przedmiotu działań Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych jako „czynności związanych z certyfikacją”. Dopiero analiza artykułów od 20 do 25 u.o.d.o. pozwala na rekonstrukcję zakresu działań podejmowanych zarówno przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, jak i osoby przez niego upoważnione w związku z rozpoznaniem wniosku o certyfikację (w tym np. czynności sprawdzające). Czynności tego typu – certyfikacja, procedury certyfikacyjne, wydawanie certyfikatów – w polskim porządku prawnym występują i bywają odpłatne. Analiza ich cech pozwala je zakwalifikować do czynności urzędowych, a opłaty za nie pobierane do opłat za czynności urzędowe – opłat administracyjnych.¹² A zatem nazwa analizowanej opłaty wskazuje na możliwość jej zakwalifikowania do opłat administracyjnych (opłat za czynności urzędowe), a więc do opłat publicznych i danin publicznych. Wyraźnie jednak zastrzec należy, że są to jedynie wnioski wynikające z nazwy tego świadczenia. Jak zaznaczono wcześniej, wymagają one weryfikacji w oparciu o analizę jego konstrukcji normatywnej.

Regulacje zawarte w u.o.d.o. wskazują na następujące elementy konstrukcji prawnej analizowanej opłaty i pozwalają na rekonstrukcję stosunku prawnego z jej tytułu¹³.

Obowiązek z tytułu tej opłaty ciąży na każdym, kto zwraca się do Prezesa Urzędu Ochrony Danych osobowych z wnioskiem o certyfikację. Uprawnienie takie posiadają administratorzy, podmioty przetwarzające,

red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 367 i n.

¹² Tytułem przykładu wskazać można opłatę za wydanie certyfikatu o dokonaniu wpisu do rejestru podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (j.t. Dz.U. z 2018, poz. 1265). Na ten temat szerzej D. Antonów, *Szczegółne...*, s. 70.

¹³ Na temat koncepcji stosunku prawnego z tytułu opłaty D. Antonów, *Oплата...*, s. 499 i n.

producenci albo podmioty wprowadzające usługę lub produkt na rynek. Przyjąć zatem należy, że jest to każdy spośród wymienionych kategorii podmiotów. Aby powstał obowiązek z tytułu tej opłaty muszą zostać spełnione trzy warunki: dany podmiot musi posiadać status jednej z wymienionych kategorii podmiotów (musi być np. administratorem), musi podjąć decyzję, że chce przeprowadzić certyfikację właśnie przed Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych (a nie korzystać z usług podmiotu certyfikującego) oraz musi wystąpić z wnioskiem do tego organu.

Podmiotem uprawnionym z tytułu tej opłaty (beneficjentem) jest państwo – opłata ta stanowi dochód budżetu państwa. Podmiotem, który realizuje w imieniu państwa świadczenie wzajemne odpowiadające opłacie, jest Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych. Certyfikacja należy do jego kompetencji i wydaje się nie mieć znaczenia to, że ustawodawca podkreślił odrębność tej procedury względem pozostałych kompetencji tego organu. Trudno jest stwierdzić, na czym ta – zadeklarowana na etapie prac ustawodawczych – odrębność polega¹⁴. Niemniej jednak takie stwierdzenie nie pozbawia czynności związanych z certyfikacją charakteru czynności urzędowych (administracyjnych).¹⁵ Przesądza o tym przede wszystkim aspekt proceduralny. Zgodnie z art. 7 u.o.d.o. do postępowania w przedmiocie certyfikacji zastosowanie mają przepisy k.p.a.

Obowiązek z tytułu opłaty powstaje z chwilą złożenia wniosku o certyfikację¹⁶. Do wniosku załącza się dowód wniesienia opłaty. Jeśli procedura certyfikacyjna wszczęta na wniosek zainteresowanych

¹⁴ Na kwestię konieczności zachowania odrębności kompetencji organu nadzorczego, zwłaszcza kompetencji w zakresie postępowań wyjaśniających i egzekwowania prawa, zwraca uwagę Europejska Rada Ochrony Danych w *Wytycznych Rady* w pkt 2.1. Organ nadzorczy jako podmiot certyfikujący.

¹⁵ Podobnie również w doktrynie podkreśla się, że certyfikacja stanowi przejaw wykonywania władzy publicznej przez organ administracji publicznej, jakim jest PUODO, P. Litwiński, *op. cit.*

¹⁶ Europejska Rada Ochrony Danych Osobowych w *Wytycznych Rady* rekomenduje, aby państwa ustanawiały procedury certyfikacji organu nadzorczego i jeśli (co ważne) nie określono inaczej w prawie krajowym, należy zawrzeć prawnie wiążącą umowę o świadczenie usług certyfikacyjnych (*Wytyczne Rady*, pkt 2.1. Organ nadzorczy jako podmiot certyfikujący). Polski ustawodawca przyjął koncepcję działania na wniosek, na podobieństwo uruchamiania wnioskowych czynności urzędowych. Zawarcia umowy w przypadku certyfikacji organu nadzorczego nie przewidywał.

podmiotów kończy się pozytywnie, wówczas Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych wydaje certyfikat. Jeśli zaś kończy się negatywnie, organ ten wydaje decyzję administracyjną. Ustawodawca nie określił charakteru prawnego certyfikatu. W art. 21 ust. 2 u.o.d.o. wskazana została jedynie jego treść. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu certyfikat jest dokumentem potwierdzającym certyfikację. Z przepisu tego wywieść można zatem, że certyfikat potwierdza określony fakt – dokonanie certyfikacji, co jednocześnie oznacza, że wnioskodawca spełnia kryteria certyfikacji. Wydanie certyfikatu poprzedza postępowanie polegające na przeprowadzeniu czynności sprawdzających, których zakres i przebieg określa art. 24 i 25 u.o.d.o. Ustawodawca wskazuje, że opłata nie jest pobierana za wydanie certyfikatu, ale za czynności związane z certyfikacją. Nie można zatem uznać, że jest to opłata za czynność urzędową (czynność techniczną), polegającą na wydaniu certyfikatu. Ustawodawca przyjął bowiem koncepcję odpłatności za czynności związane z certyfikacją jako ciągu czynności (procedury) podejmowanych na wniosek zainteresowanego podmiotu bez względu na ich wynik – czy zakończą się one pozytywnie (certyfikacją i wydaniem certyfikatu), czy też negatywnie (wydaniem decyzji). Otóż, zgodnie z art. 17 ust. 2 u.o.d.o., w przypadku certyfikacji dokonywanej przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych dowód wniesienia opłaty dołącza się już do wniosku o certyfikację. A zatem opłata ta jest uiszczana na początkowym etapie procedury – już z chwilą złożenia wniosku o jej przeprowadzenie, a nie po jego zakończeniu. Jeżeli wniosek nie zawiera załączonego dowodu wniesienia opłaty, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych wzywa wnioskodawcę do uzupełnienia tego braku wraz z pouczeniem, że jego nieuzupełnienie w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpoznania. A zatem uiszczenie opłaty stanowi warunek formalny wszczęcia procedury certyfikacyjnej. Obowiązek z tytułu opłaty nie pozostaje zaś w związku z pozytywnym zakończeniem tej procedury (wydaniem certyfikatu). Zgodnie z art. 18 ust. 1 u.o.d.o. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych rozpatruje wniosek

o certyfikację i w terminie nie dłuższym niż 3 miesiące od dnia złożenia wniosku, po zbadaniu spełniania kryteriów certyfikacji, zawiadamia wnioskodawcę o dokonaniu albo odmowie dokonania certyfikacji. Nie ma jednak regulacji, na podstawie których możliwe byłoby odzyskanie opłaty (zwrot opłaty) w przypadku, gdy nastąpi odmowa dokonania certyfikacji. Samo zatem wszczęcie postępowania uzasadnia odpłatność – stanowi istotę świadczenia zwrotnego odpowiadającego opłacie, a nie dokument, jakim jest certyfikat.

Zgodnie z art. 26 u.o.d.o. opłata odpowiada przewidywanym kosztom poniesionym z tytułu wykonywania czynności związanych z certyfikacją. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, ustalając wysokość opłaty, bierze pod uwagę zakres certyfikacji, przewidywany przebieg i długość postępowania certyfikującego oraz koszt pracy pracownika wykonującego czynności związane z certyfikacją. Nie jest to jednak tak, że opłata ta na podobieństwo cen w obrocie prywatnym stanowi ekwiwalent za faktyczne koszty określonych czynności. Po pierwsze wysokość opłaty została ograniczona w u.o.d.o. wielkością maksymalną. Wysokość ta nie może przekroczyć czterokrotności przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w roku kalendarzowym poprzedzającym rok złożenia wniosku o certyfikację, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie art. 20 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych¹⁷. Zgodnie z komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 9 lutego 2018 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2017 r.¹⁸ przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej w 2017 r. wyniosło 4271,51 zł. A zatem w przypadku wniosków złożonych w 2018 r. maksymalna wysokość opłaty to 17 086,04 zł. Na podstawie art. 26 ust. 4 u.o.d.o. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych na swojej stronie podmiotowej w Biuletynie Informacji Publicznej podaje wysokość opłaty z tytułu czynności związanych z certyfikacją.

¹⁷ T. j. Dz. U. z 2018, poz. 1270 ze zm.

¹⁸ M.P. z 2018, poz. 187.

Z przepisu tego wynika, że wysokość opłaty może być zróżnicowana w granicach maksymalnej wielkości. Ustawodawca odniósł się do tej kwestii w uzasadnieniu do projektu u.o.d.o., wyjaśniając, że „Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych będzie mógł pobierać za czynności związane z przeprowadzeniem certyfikacji opłatę maksymalną. W efekcie opłata przewidziana w projekcie stanowić będzie opłatę maksymalną za czynności prowadzone przez Prezesa Urzędu w celu dokonania certyfikacji i jej ewentualnego udzielenia wnioskodawcy. Proponowana zmiana w zależności od podmiotu, który ubiega się o certyfikację, oraz od zakresu dokonywanej certyfikacji pozwoli zróżnicować wysokość należnej opłaty tak, aby była ona akceptowalna dla małych podmiotów, w tym mikroprzedsiębiorstw.”¹⁹ A zatem kryterium różnicującym wysokość tej opłaty będzie status wnioskodawcy oraz zakres dokonywanej certyfikacji. Po drugie opłata ta ma być zróżnicowana i znana z góry – ogłoszona przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych jako stała wielkość. Zróżnicowanie wynikające z charakteru i zakresu czynności przeprowadzanych w procedurze certyfikacji jest przyjęte z góry (nie jest uzależnione od specyfiki indywidualnego przypadku wnioskodawcy). Opłata ta jest wnoszona już na etapie składania wniosku w znanej wysokości i dalszy przebieg (zakres czynności) tak wszczętego postępowania nie ma wpływu na jej wysokość, a tym bardziej obowiązek jej uiszczenia.

Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych dotychczas nie ogłosił jeszcze wysokości i struktury (zróżnicowania wysokości) opłat. Nie można zatem jeszcze poddać ocenie wysokości opłat (i ich zróżnicowanie), a także oceny ich wydajności fiskalnej. Można jedynie odwołać się do symulacji przeprowadzonych na etapie prac ustawodawczych, których wyniki zamieszczono w uzasadnieniu do projektu u.o.d.o. I tak na etapie prac ustawodawczych ustalono, że „dochody budżetu państwa w roku 2018 wyniosą w przybliżeniu 566 609,19 zł z tytułu opłaty za certyfikację, przy maksymalnej ilości certyfikatów wydawanych przez Prezesa Urzędu, natomiast w latach następnych kwota dochodów nie przekroczy

¹⁹ *Uzasadnienie.*

971 330,04 zł. Do oszacowania dochodów budżetu państwa przyjęto poniżej przedstawione założenia. Przepisy rozporządzenia 2016/679 przewidują mechanizmy certyfikacji, a projekt ustawy je uzupełnia. Projekt nakłada na Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych obowiązek certyfikacji. Podejmowanie takich działań wiąże się z kosztami po stronie organu, związanymi z koniecznością wypracowania kryteriów certyfikacji, udostępnienia ich za pośrednictwem Biuletynu Informacji Publicznej oraz przeprowadzenia czynności sprawdzających. Jednocześnie za czynności związane z postępowaniem o udzielenie certyfikacji Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych będzie pobierał opłatę w wysokości czterokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę w gospodarce narodowej w roku poprzednim ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej w 2016 r. wyniosło 4047,21 zł, opłata za certyfikację wynosiła więc będzie 16 188,84 zł. Zgodnie z pkt 3.2. cennika opłat za czynności związane z akredytacją Polskiego Centrum Akredytacji z dnia 18 listopada 2016 r. za roboczodzień przyjmuje się wartość 8 godzin kalkulacyjnych PCA. Koszt jednej roboczogodziny kalkulacyjnej PCA w procesach akredytacji i nadzoru wynosi 120 zł. Przy założeniu, że do tej pory jednostki akredytujące wydawały rocznie około 44 certyfikaty, przy czym certyfikaty przewidziane w RODO mają szerszy wymiar, przyjmując można, że liczba certyfikatów zwiększy się o 1/3, tj. wydanych będzie 60 certyfikatów. (...) W każdym przypadku na koszt takich działań składała się będzie jednak konieczność bądź brak konieczności pokrycia kosztów ewentualnych środków transportu pracowników Urzędu Ochrony Danych Osobowych, noclegów oraz dodatkowych wydatków. Opłaty powinny więc pokrywać całość wydatków poniesionych przez Prezesa Urzędu w związku z podejmowaniem czynności certyfikacji, a podejmowanie działań przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych nie powinno wiązać się z dodatkowymi wydatkami, ale podjęcie w tym zakresie dokładnych obliczeń jest niemożliwe.”²⁰

²⁰ Uzasadnienie.

Ustawodawca nie przewidział żadnych innych regulacji w przedmiocie opłaty. Przyjąć należy zatem, że w odniesieniu do tej opłaty i procedury z nią związanej zastosowanie znajdzie również art. 7 u.o.d.o. Zgodnie z tym przepisem w sprawach nieuregulowanych w u.o.d.o. do postępowań administracyjnych przed Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych, o których mowa w rozdziałach 4 – 7 i 11, stosuje się ustawę z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego²¹. Warunki i tryb dokonywania certyfikacji został uregulowany w rozdziale 4 u.o.d.o. Oznacza to, że w zakresie nieuregulowanym w u.o.d.o. zastosowanie znajdują przepisy k.p.a., w tym Dział IX Opłaty i koszty postępowania. Opłatom poświęcony jest art. 261 k.p.a., zgodnie z którym jeżeli strona nie wpłaciła należności tytułem opłat i kosztów postępowania, które zgodnie z przepisami powinny być uiszczone z góry, organ administracji publicznej prowadzący postępowanie wyznaczy jej termin do wniesienia tych należności. Termin ten nie może być krótszy niż siedem dni, a dłuższy niż czternaście dni. Jeżeli w wyznaczonym terminie należności nie zostaną uiszczone, podanie podlega zwrotowi lub czynność uzależniona od opłaty zostanie zaniechana. Organ powinien jednak załatwić podanie mimo nieuiszczenia należności: jeżeli za niezwłocznym załatwieniem przemawiają względy społeczne lub wzgląd na ważny interes strony; jeżeli wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity; jeżeli podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą. Przepisy k.p.a. przewidują również w przepisie art. 265 k.p.a., że wszelkie nieuiszczone w terminie opłaty i koszty postępowania oraz inne należności wynikłe z tego postępowania podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych. Na podstawie art. 267 k.p.a. możliwe jest zwolnienie od opłat. Zgodnie z tym przepisem, w razie niewątpliwej niemożności poniesienia przez stronę opłat, kosztów i należności związanych z tokiem postępowania organ administracji publicznej może ją zwolnić w całości lub w części od ponoszenia tych opłat, kosztów i należności. Przyjąć należy, że względu na brak odmiennych

²¹ T. j. Dz.U. z 2017, poz. 1257, „dalej jako” k.p.a.

uregulowań oraz zastrzeżeń, że przepisy k.p.a. dotyczące opłat znajdują zastosowanie w odniesieniu do opłat za czynności związane z certyfikacją. Gdyby ustawodawca przewidywał wyłączenia w tym zakresie, to powinien był to wyraźnie określić. Tak jak w art. 7 ust. 2 – 4 u.o.d.o. przyjął, że postępowanie przed Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych jest postępowaniem jednoinstancyjnym i do postanowień wydanych w postępowaniach, o których mowa w rozdziałach 4-7 i 11 i na które zgodnie z k.p.a. służy zażalenie, przepisów o zażaleniu nie stosuje się. Na postanowienia te służy skarga do sądu administracyjnego.

4. Próba oceny charakteru prawnego opłaty za czynności związane z certyfikacją

W oparciu o analizę przepisów u.o.d.o. stwierdzić należy, że opłata za czynności związane z certyfikacją stanowi kolejne świadczenie pieniężne w polskim porządku prawnym nazwane opłatą, które wykazuje cechy wskazujące na jego niejednoznaczny charakter prawny. Podobnie, jak w przypadku przeważającej większości świadczeń tego typu, koncepcja normatywna tego świadczenia jest niekompletna.

Analizując całokształt wniosków wynikających z nazwy i konstrukcji prawnej tego świadczenia, warto wskazać w pierwszej kolejności jego cechy niebudzące wątpliwości, a więc: pieniężny charakter, podstawę ustawową oraz kwalifikację jako dochodu budżetu państwa. Przyjąć trzeba, że kluczowe znaczenie i punkt wyjścia dla oceny jego charakteru prawnego stanowi zaliczenie do dochodów budżetu państwa. Jednoznacznie zawęży to pole poszukiwań jego charakteru prawnego do świadczeń publicznych. Stanowi ono środek publiczny w rozumieniu art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²². Drogą eliminacji powinno się je zaliczyć do dochodów publicznych, a więc na gruncie tego przepisu rozważać je należy potencjalnie w kontekście ust. 2 pkt 1 (danin publicznych) lub ust. 2 pkt 2 (innych dochodów budżetu państwa należnych na podstawie odrębnych ustaw). Skoro stanowi ono dochód

²² T. j. Dz.U. z 2017, poz. 2077, „dalej jako” u.f.p.

budżetu państwa, trzeba również dokonać bardziej precyzyjnej jego klasyfikacji na gruncie art. 111 u.f.p. Tu ponownie możliwe jest zaliczenie do wskazanych w pkt 1 tego artykułu opłat lub też do wskazanych w pkt 15 innych dochodów określonych w odrębnych ustawach. Normatywna klasyfikacja opłaty za czynności związane z certyfikacją jako dochodu budżetu państwa umożliwia więc jej zaliczenie do danin publicznych lub do innych dochodów. Rozważanie cech tego świadczenia w kategoriach daniny publicznej generuje zaś potrzebę zaliczenia go do jednej z kategorii danin, a więc podatku, opłaty lub innego świadczenia tego typu. Z racji nazwy „opłata” zasadne wydaje się w pierwszej kolejności rozważenie jego cech jako opłaty publicznej. Ocenę charakteru prawnego opłaty za czynności związane z certyfikacją można zatem ograniczyć do oceny, czy jest to opłata publiczna (lub ewentualnie inna danina o cechach swoistych), czy też inny dochód budżetu państwa.

Do argumentów przemawiających za zakwalifikowaniem tego świadczenia do kategorii opłat publicznych (opłat stanowiących daninę publiczną) zaliczyć można następujące jego cechy. Po pierwsze jest to nazwa, której pierwszy człon „opłata” wskazuje na charakter opłatowy, a drugi człon „za czynności związane z certyfikacją” potwierdza i wzmacnia taką klasyfikację, sugerując jednocześnie kategorię opłat administracyjnych, czyli opłat z tytułu czynności urzędowych.

Po drugie stanowi o tym istnienie i istota świadczenia, z którym wiąże się powstanie obowiązku z tytułu tej opłaty. Jest ono skonkretyzowane i wymierne. Polega na uruchomieniu, na wniosek zainteresowanego podmiotu, działań podmiotu sfery publicznej wyłącznie w interesie wnioskodawcy (u.o.d.o. działania te nazywa czynnościami związanymi z certyfikacją). Bez znaczenia jest, czy czynności te zakończą się wydaniem certyfikatu, czy też wydaniem decyzji odmownej. Gdyby nie aktywna postawa zainteresowanego (np. administratora danych osobowych), Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych nie podejmowałby w indywidualnej sprawie tego podmiotu żadnych czynności związanych z certyfikacją. Mechanizm ten odpowiada koncepcji odpłatności z tytułu czynności

urzędowych, a więc odpowiada koncepcji stosunku prawnego z tytułu opłaty administracyjnej.²³ Takiej klasyfikacji tej opłaty nie stoi przy tym na przeszkodzie to, że jej wysokość ma być uzależniona od kosztów i pracochłonności czynności związanych z certyfikacją. Podjęte przez ustawodawcę starania zmierzające do ustalenia kryteriów decydujących o wysokości opłaty oceniać można w kategorii zabiegów zmierzających do zapewnienia charakteru ekwiwalentnego tego świadczenia – oczywiście w rozumieniu właściwym dla świadczeń publicznych, a nie w rozumieniu właściwym dla obrotu prywatnego²⁴. Ostatecznie wysokość tej opłaty nie wynika bowiem z faktycznych kosztów ponoszonych przez państwo w związku z certyfikacją konkretnego podmiotu, lecz stanowi wynik pewnego uogólnienia wynikającego z szacowania czasochłonności i kosztów standardowej sekwencji czynności podejmowanych przez osoby przeprowadzające czynności związane z certyfikacją. Opłata ta jest – choć zróżnicowana – to jednak ustalona z góry i uiszczana zanim jakiegokolwiek czynności zostaną podjęte. Powyższe prawidłowości wskazują również na przymusowy charakter tej opłaty w tym sensie, że o ile podmiot zainteresowany oczekuje podjęcia działań związanych z certyfikacją, to musi uiścić opłatę. Stanowi to warunek formalny podjęcia działań przez organ w sprawie indywidualnego podmiotu i w jego interesie. Realizacja tego warunku polega na poniesieniu ciężaru finansowego w znanej z góry wysokości.

Powyższe cechy opłaty za czynności związane z certyfikacją stanowią argument przemawiający za tym, aby opłatę tę zakwalifikować do opłat publicznych – do opłat za czynności urzędowe. Jednakże analiza całokształtu koncepcji certyfikacji przyjętej w RODO oraz w u.o.d.o. generuje pewne wątpliwości, stawiające pod znakiem zapytania możliwość zaliczenia tej opłaty do danin publicznych. Otóż interesujący kontekst dla

²³ Na temat istoty opłat administracyjnych J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce* (w:) *Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964, s. 20, E. Klat – Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013, D. Antonów, *Opłata...*, passim, D. Antonów, *Szczególne...*, passim.

²⁴ Na temat zasady ekwiwalencji w kontekście świadczeń publicznych szerzej D. Antonów, *Opłata...*, s. 492.

badania nad charakterem prawnym tej opłaty tworzy fakt, że istnieją dwie drogi uzyskania certyfikacji. Zainteresowane podmioty mogą bowiem zwrócić się z wnioskiem o certyfikację do organu administracji publicznej – Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych lub do uprawnionego podmiotu prywatnego – podmiotu certyfikującego. Kwestią wyboru pozostaje zatem uruchomienie procedury przed organem publicznym lub też zawarcie umowy cywilnoprawnej z podmiotem certyfikującym. Taka możliwość pozbawia państwo (w osobie organu je reprezentującego) wyłączności w zakresie certyfikacji, a opłatę za czynności z tym związane pozbawia waloru odpłatności za szczególny autorytet państwa, wyrażający się w wyłącznej kompetencji do przeprowadzenia czynności związanych z certyfikacją.²⁵ Czynności te mają bowiem swój odpowiednik w usługach świadczonych przez podmioty prywatne (podmioty certyfikujące) na podstawie umowy cywilnoprawnej i bez znaczenia dla oceny samej odpłatności z tytułu certyfikacji pozostaje akredytacja takich podmiotów przez państwo. Takie rozwiązanie wprowadza nowe spojrzenie na odpłatność za czynności urzędowe. Nie można bowiem przejść obojętnie wobec tego, że czynności te mają swój „rynkowy” odpowiednik, a działania Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych mogą być w tym zakresie zastąpione przez działania akredytowanego podmiotu prywatnego. Jest to zatem sytuacja dalece różna względem tej, gdy np. koncesji może udzielić wyłącznie organ administracji publicznej i żadne działania przyzwalające podmiotów prywatnych (np. samorządów zawodowych) nie mogą wywołać skutków porównywalnych z udzieleniem koncesji. W pewnym zatem sensie procedury certyfikacyjne Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych i podmiotów certyfikacyjnych pozostawać będą w relacji przypominającej „konkurencyjność”. Taka swoista „konkurencyjność” rozgranicza jednocześnie kategorie beneficjentów wpływów z tytułu świadczeń związanych z certyfikacją: może to być albo budżet państwa, albo podmiot prywatny. W związku z powyższym zasadnym wydaje

²⁵ Na temat odpłatności w kontekście opłat administracyjnych szerzej D. Antonów, *Opłata...*, passim.

się odniesienie koncepcji certyfikacji i odpłatności z nią związanej do powszechności będącej jedną z cech daniny publicznej.²⁶ Opłata za czynności związane z certyfikacją Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych wydaje się być w związku z tym pozbawiona tej cechy. Nie obciąża ona bowiem wszystkich zainteresowanych przeprowadzeniem procedury certyfikacyjnej, a jedynie tych, którzy ubiegają się o certyfikację Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych. Nie można zatem stwierdzić, że każdy podmiot, który chce uzyskać certyfikat w zakresie ochrony danych osobowych, o którym mowa w u.o.d.o., jest zobowiązany do uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 26 u.o.d.o. Opłata pobierana w przypadku certyfikacji Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych nie ma zatem charakteru powszechnego, rozumianego jako powszechne świadczenie pieniężne, ciążące na każdym podmiocie, który ubiega się o certyfikację. Jest ona jednym z ciężarów, którego obowiązek poniesienia stanowi konsekwencję woli uzyskania certyfikacji i wyboru jednego z jej trybów uzyskania. Takie szersze spojrzenie na tę opłatę z perspektywy ogólnej koncepcji certyfikacji stawia pod znakiem zapytania możliwość zaliczenia jej (bez jakichkolwiek zastrzeżeń) do danin publicznych i skłania do uznania, że jest to inny dochód budżetu państwa w rozumieniu art. 5 ust. 2 pkt 2 u.f.p i art. 111 pkt 15 u.f.p.

Podsumowując, stwierdzić można, że obecny stan prawodawstwa (początek obowiązywania u.o.d.o.) oraz brak doświadczeń praktycznych i teoretycznych w przedmiocie problematyki tej opłaty oraz certyfikacji w obszarze ochrony danych osobowych w ogóle nie pozwalają jednoznacznie – bez zastrzeżeń – określić charakteru prawnego analizowanej opłaty. Stwierdzić można jedynie, że jest to świadczenie, które w znacznej mierze odpowiada teoretycznej koncepcji opłaty publicznej za czynności urzędowe – opłaty administracyjnej. Jego cechy powinny być jednak analizowane w szerszym kontekście całej instytucji certyfikacji. Takie szersze spojrzenie ujawnia pewne wątpliwości co do powszechnego charakteru tej opłaty,

²⁶ Na temat cech danin publicznych np. D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, Annales Universitatis Mariae Curie – Skłodowska, Sectio G – Ius, 2016, vol. LXIII, 1, s. 7 – 22 oraz literatura tam przywołana.

wskazując na bardziej zasadne zaliczenie jej do tzw. innych dochodów budżetu państwa. Być może jednak kolejne doświadczenia praktyki i nauki wskażą miejsce tej opłaty wśród specyficznych danin, których nie sposób zaliczyć do jednej określonej kategorii. Wówczas niewątpliwie wskazać należałoby jej cechy charakterystyczne, a mianowicie odpłatność za czynności urzędowe, które mają swój odpowiednik (pod względem skuteczności) w działaniach akredytowanych podmiotów sfery prywatnej.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz aktów prawnych

1. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiającego wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 339/93, Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, str. 30.
2. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz.U.UE.L.2016.119.1.
3. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, T. j. Dz.U. z 2017, poz. 1257,
4. Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, T. j. Dz. U. z 2018, poz. 1270 ze zm.
5. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, T.J. Dz.U. z 2018, poz. 1265.
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, T. j. Dz.U. z 2017, poz. 2077.
7. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych, Dz.U. z 2018, poz. 1000.
8. Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 9 lutego 2018 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2017 r., M.P. z 2018, poz. 187.

Literatura

1. Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017.
2. Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
3. Antonów D., *Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym (w:) XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
4. Antonów D., *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, Annales Universitatis Mariae Curie – Skłodowska, Sectio G – Ius, 2016, vol. LXIII, 1.
5. Bielak – Jomaa E., Lubasz D. (red.), *RODO Ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2018.
6. Gawroński M. (red.), *RODO Przewodnik ze wzorami*, Warszawa 2018.
7. Jaśkiewiczowa J., *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce (w:) Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964.
8. Klat – Górka E., Klat – Werclecka L., Korczak J., Woźniak M., *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013.
7. Litwiński P. (red.), *Ustawa o ochronie danych osobowych. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis.
8. Lubasz D. red., *RODO w E – Commerce*, Warszawa 2018.

Inne materiały

1. Uzasadnienie do projektu ustawy o ochronie danych osobowych, druk sejmowy nr 2410, Sejmu RP VIII kadencji, www.sejm.gov.pl.
2. Wytyczne z dnia 25 maja 2018 r. Europejskiej Rady Ochrony Danych 1/2018 dotyczące certyfikacji i określenia kryteriów certyfikacji zgodnie z artykułami 42 i 43 rozporządzenia 2016/679. Polska wersja językowa (tłumaczenie nieoficjalne) dostępna na oficjalnej stronie Urzędu Ochrony Danych Osobowych <https://uodo.gov.pl/pl/10/540>.

Preferencyjna stawka 15% w podatku dochodowym od osób prawnych a zasada równości – wątpliwości natury konstytucyjnej

Constitutional Doubts: The preferential 15% tax rate in corporate income tax and the equality principle.

Streszczenie

Celem artykułu było zbadanie metodą dogmatycznoprawną zgodności preferencyjnej stawki podatkowej 15% w podatku dochodowym od osób prawnych z konstytucyjną zasadą równości. Badaniu zostały poddane dwie przesłanki kwalifikujące do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej tj. status małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego działalność, a także wyłącznie spod preferencyjnego traktowania podmiotów restrukturyzowanych.

Na wstępie pokrótce został przytoczony dorobek orzecznictwa trybunalskiego i doktryny określający istotę zasady równości i kryteria usprawiedliwiające odstępstwa od tej zasady. Autor uznał preferencyjną stawkę 15% za odstępstwo od zasady równości, co wiąże się z koniecznością spełniania wymogów konstytucyjnych przewidzianych dla tego typu odstępstw. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że kryteria małego podatnika i rozpoczęcia działalności budzą istotne wątpliwości konstytucyjne jako nieusprawiedliwione odstępstwa od zasady równości. Przewrotnie, wyłączenie spod opodatkowania tą preferencyjną stawką

podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności również budzi wątpliwości jako nieuzasadniona dyskryminacja grupy podobnych podatników.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych; CIT; stawka podatkowa, stawka podatkowa 15%; preferencje podatkowe; skala podatkowa; zasada równości; odstępstwo od zasady równości.

Summary

The aim of the article, using legal-dogmatic method, was to investigate the conformity of the 15% preferential tax rate within the corporate income tax to the constitutional principle of equality. The research was conducted on the two premises qualifying the taxpayer to apply the preferential tax rate, i.e. the status of a small taxpayer as well as a taxpayer beginning their activity. Moreover, the research also covered the exclusion from applying the preferential tax rate to the restructured taxpayers.

At the beginning the author briefly summarized the achievements of doctrine and judicature on the principle of equality and the criteria justifying the exceptions to this principle. In the author's opinion the 15% preferential tax rate should be treated as an exception to the principle of equality which requires constitutional justification. The results of the research resulted in the conclusion that the criteria of a small tax payer and a taxpayer beginning their activity raise significant constitutional doubts regarding unjustified exceptions to the principle of equality. Surprisingly, constitutional doubts also apply to the exclusion of a preferential tax rate for restructured taxpayers, i.e. unjustified discrimination of a similar group of taxpayers.

Keywords: corporate income tax, CIT, tax rate, the preferential 15% tax rate, tax privileges, tax rate schedule, equality principle, exception to the principle of equality.

1. Cel artykułu

Nowelizacja¹ art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² wprowadziła nową, preferencyjną stawkę podatkową 15%. Celem tego artykułu będzie wskazanie na wątpliwości natury konstytucyjnej, dotyczące opodatkowania małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność stawką 15%, a także wyłączenia spod opodatkowania tą stawką podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności.

2. Zasada równości w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz kwalifikacja preferencyjnej stawki 15% jako odstępstwa od zasady równości

Zasada równości oparta na art. 2 i 32 Konstytucji RP jest trwale powiązana z pojęciem sprawiedliwości podatkowej (pionowej i poziomej) i zdolności płatniczej³. Praktyka orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego sformalizowała rozumienie zasady równości, opierając je na cesze relewantnej zgodnie z teorią wypracowaną przez G. Leibholza⁴. Z zasady równości ma więc wynikać nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty prawa posiadające tę samą cechę istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, tj. według jednakowej miary bez zróżnicowań

¹ Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z dnia 27 września 2016 r. poz. 1550).

² J.t. Dz. U. z 2017 r. Poz. 2343 ze zm., dalej UPDOP.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 80; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 131; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.

⁴ G. Leibholz, *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, Monachium 1959.

zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁵. Ustawodawca ma co do zasady swobodę określania cech relewantnych, według których dokonuje powyższej klasyfikacji i różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów⁶.

Nie każde odstępstwo od tak określonej zasady ma charakter niezgodnej z ustawą zasadniczą dyskryminacji czy uprzywilejowania. Dla zachowania konstytucyjności odstępstwo od zasady równości powinno spełniać poniższe warunki:

- musi mieć charakter istotny (relewantny). Odstępstwo od zasady równości powinno mieć charakter racjonalnie uzasadniony, a nie cechować się dowolnością (arbitralnością)⁷,
- zróżnicowanie powinno mieć charakter proporcjonalny⁸,
- zróżnicowanie powinno pozostawać w związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi⁹.

Stawki 19% i 15% podstawy opodatkowania uregulowane są w osobnych punktach 1 i 2 art. 19. ust. 1 UPDOP. Pozornie mogłoby się wydawać, że mają one równorzędne znaczenie i należy je rozpatrywać jako osobne reguły. Dalsza redakcja przepisu wskazuje jednak, że stawka 15% ma charakter odstępstwa od zasady, ponieważ dotyczy tylko określonych przypadków (tj. małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność). Jej zgodność z konstytucyjną zasadą równości uzależniona będzie więc od

⁵ M. Kruk, *Zasada równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w]: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006; W. Łączkowski, *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 2, 2011, s. 59; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

⁷ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.

⁹ Orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.

spełnienia wcześniej przytoczonych kryteriów sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny.

3. Zasada równości a 15% stawka podatku dochodowego dla małych podatników

Zgodnie z art. 4a pkt 10 UPDOP za małego podatnika uważa się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro. Kryterium odstępstwa od zasady równości jest więc określona kwotowo, historyczna (za poprzedni rok podatkowy) wartość przychodu podatnika.

Podstawowym zarzutem, jaki można postawić tej regulacji, jest fakt, że zastosowanie preferencyjnej stawki 15% jest oparte na danych historycznych. Kwota przychodu za poprzedni rok podatkowy może się istotnie różnić od przychodu uzyskanego w roku bieżącym. Stosowanie obniżonej stawki podatkowej na podstawie kryteriów historycznych może prowadzić więc do powstania rażących nierówności w obciążeniu podatkowym poszczególnych podatników. Przykładowo podatnik, stosując preferencyjną stawkę 15%, może w danym roku podatkowym uzyskać wiele wyższy przychód oraz dochód od podatnika, który obowiązany jest do zastosowania stawki 19%. Tego typu rozwiązanie zachęca podatników do przesuwania kosztów i przychodów pomiędzy latami podatkowymi tak, aby uzyskany dochód opodatkować według niższej stawki podatkowej.

Abstrahując od historycznego charakteru przychodu, należy wskazać, że uzależnienie zastosowania stawki podatkowej podatku dochodowego od osiągniętego przychodu ma *per se* charakter problematyczny. Zgodnie z art. 7 ust. 2 UPDOP dochodem jest co do zasady nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Oznacza to, że ustawodawca uzależnił zastosowanie preferencyjnej stawki podatkowej 15% od jednego z elementów przedmiotu (a w dalszej

kolejności i podstawy) opodatkowania. W zależności od poniesionych przez podatnika kosztów możemy mieć do czynienia co najmniej z trzema sytuacjami naruszającym zasadę równości opodatkowania:

- podatnik niespełniający kryterium przychodowego, ale ponoszący wyższe koszty uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej, pomimo iż jego dochód będzie równy dochodowi podatnika kwalifikującego się do zastosowania stawki 15%,
- podatnik niespełniający kryterium przychodowego w związku z istotnie wyższymi kosztami uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej, pomimo iż jego dochód będzie niższy od dochodu podatnika kwalifikującego się do zastosowania stawki 15%,
- podatnik niespełniający kryterium przychodowego w związku z wyższymi kosztami uzyskania przychodu zapłaci podatek według wyższej stawki podatkowej. Jego dochód będzie nieznacznie wyższy od dochodu podatnika płacącego podatek według stawki 15%, ale będzie on nieproporcjonalnie wyżej opodatkowany. Relacja stawek 15% do 19% przypomina bowiem charakterem progresję globalną, a nie progresję szczeblową (ciągłą).

Z powyższego wynika, że uzależnienie stawki podatku dochodowego od historycznie ustalonego przychodu może prowadzić do drastycznych sytuacji naruszających równość opodatkowania – zarówno poziomą, jak i pionową – w skrajnym przypadku nawet takich, w których podatnik o niższym dochodzie zapłaci podatek dochodowy według wyższej stawki 19%.

Czy tego typu odstępstwo od zasady równości podatkowej ma charakter usprawiedliwiony? Po pierwsze należy zbadać, czy powyższa regulacja pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów. Ustawodawca podatkowy korzysta z pojęcia małego podatnika, wprowadzając różnorodne ułatwienia dla małych podatników jak kwartalna metoda wpłacania zaliczek na podatek dochodowy czy też jednorazowa amortyzacja do kwoty 50.000 euro rocznie. Można

uznać, że w przypadku niektórych ułatwień taki zabieg ma charakter racjonalny. Uzależnienia statusu małego podatnika od przychodu za rok bieżący mogłoby spowodować jego utratę w trakcie roku podatkowego, *ergo* obowiązek zmiany sposobu rozliczania podatku w trakcie roku podatkowego.

Przedmiotowej regulacji nie należy jednak rozpatrywać w kontekście systemowej poprawności stosowania instytucji małego podatnika w ramach całej ustawy, ale racjonalności uzależnienia wysokości stawki podatku dochodowego od kwotowo określonej wysokości osiągniętego przez podatnika za poprzedni rok podatkowy przychodu. Celem dotychczasowych przepisów było więc uzależnienie wysokości podatku od uzyskanego w danym roku podatkowym dochodu. Uzależnienie preferencyjnej stawki podatkowej od przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym nie spełnia tych kryteriów. Po pierwsze odnosi się do danych historycznych – niższe opodatkowanie jest uzależnione od przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym. Po drugie niższa stawka podatkowa uzależniona jest od uzyskanego przychodu, podczas gdy podatek płacony jest od uzyskanego dochodu. Tym samym zastosowanie niższej stawki podatkowej nie jest powiązane z bieżącą zdolnością podatnika do zapłaty podatku.

Dodatkowo uzależnienie zastosowania niższej stawki podatku dochodowego od kwotowo określonego elementu konstrukcyjnego pojęcia dochodu powoduje, że mogą wystąpić wyżej przywołane nierówności w obciążeniu podatkowym – podatnicy w zależności od różnorodnych czynników takich jak np. branża czy określony model biznesowy ponoszą różne koszty uzyskania przychodu. Sytuację, w której – w zależności od grupy porównywanych podatników – skala podatkowa może przybrać charakter progresywny albo regresywny, należy uznać za nieracjonalną oraz nieosiągającą celów postawionych przed tą regulacją, która miały doprowadzić do obniżenia obciążeń podatkowych dla mniejszych podatników.

Po drugie należy zastanowić się, czy zmiana miała charakter

proporcjonalny. Intencją prawodawcy było wsparcie podatników o niższej zdolności płatniczej¹⁰. Można to było osiągnąć w sposób wiele prostszy, tj. poprzez uzależnienie nowego progu podatkowego od dochodu. Takie rozwiązanie – w sposób faktyczny, a nie jedynie na podstawie szacunków historycznych – pozwoliłoby na obniżenie obciążenia podatkowego podatnika o niższej zdolności płatniczej, nie naruszając zasady równości. Równocześnie pojęcie dochodu pozwoliłoby w sposób dalece bardziej doskonały ocenić zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego na gruncie podatku dochodowego. Chcąc koniecznie uzależnić stopę podatkową od wysokości przychodu, ustawodawca podatkowy mógł zastosować rozwiązanie nakazujące korektę podatku czy też nakazać stosowanie wyższej stawki podatkowej od momentu przekroczenia określonego poziomu przychodu. Podobne rozwiązanie występuje w przypadku zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług (art. 113 ust. 5 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług)¹¹. Takie rozwiązanie nie niweluje jednak zastrzeżeń systemowych co do uzależnienia od przychodu stawki w podatku dochodowym.

Po trzecie należy się zastanowić, czy powyższe zróżnicowanie pozostaje w związku z wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi. Na pierwszy rzut oka wsparcie mniejszych przedsiębiorstw znajduje oparcie w zasadzie sprawiedliwości pionowej, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP¹². Wydaje się jednak, że trudno znaleźć w art. 2 Konstytucji RP usprawiedliwienie dla różnicowania, które w zależności od indywidualnego przypadku może tworzyć skalę regresywną, progresywną albo hybrydową (osoby o tym samym dochodzie opodatkowane według różnych stawek) w ramach podatku dochodowego od osób prawnych.

¹⁰ Por. uzasadnienie do projektu ustawy z 24 czerwca 2016r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 669), dalej uzasadnienie projektu nowelizacji.

¹¹ J.t. Dz. U. z 2017r. poz. 1221 ze zm.

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80.; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.

Być może tego typu uproszczenie (uzależnienie stawki podatku od danych historycznych) można by próbować uzasadniać na gruncie art. 22 Konstytucji RP, zgodnie z którym elementem triady konstytuującej społeczną gospodarkę rynkową jest wolność działalności gospodarczej. Jest to jednak o tyle wątpliwe, że elementem społecznej gospodarki rynkowej ma być również solidarność partnerów społecznych. Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się na temat konstrukcji społecznej gospodarki rynkowej, wskazał, że ustrojodawca traktuje zawarte w art. 20 Konstytucji RP wartości kompleksowo i komplementarnie. Zauważył również, że wartości te mogą się nawzajem wspierać lub ograniczać. Badając zgodność prawa z Konstytucją, nie wystarczy wskazać jednej z wartości wymienionych w art. 20 Konstytucji RP. Konieczne jest ustalenie, czy i w jakim zakresie naruszenie nie nastąpiło ze względu na pozostałe wartości w celu zachowania równowagi pomiędzy nimi.¹³ Trudno więc uznać, że art. 20 Konstytucji RP mógłby być podstawą do zastosowania niższej stawki podatkowej bez względu na bieżącą wysokość dochodu (czy też przychodu).

Podsumowując, nie wydaje się, że regulacja spełnia kryteria usprawiedliwiające odstępstwo od zasady równości. Należy uznać, że regulacja nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, nie ma charakteru proporcjonalnego i nie znajduje oparcia w wartościach, zasadach czy normach konstytucyjnych.

4. Zasada równości a 15% stawka podatku dochodowego dla podatników rozpoczynających działalność

Kolejną grupą podatników, którym przysługuje prawo zastosowania obniżonej stawki 15%, są podatnicy rozpoczynający działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność. Takie rozwiązanie – w przeciwieństwie do kryterium przychodu – w sposób zdecydowanie bardziej czytelny odróżnia się od kryterium dochodu. Kryterium upływu

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.

czasu nie jest bowiem – przynajmniej bezpośrednio – powiązane ze zdolnością płatniczą podatnika. Jest ono jednak logiczną konsekwencją stosowania kryterium małego podatnika, które za podstawę stosowania preferencyjnej stawki podatkowej bierze przychód za rok poprzedni. Ustawodawca najprawdopodobniej nie chciał uniemożliwić zastosowania tej preferencji nowemu podatnikowi, który z natury nie może wykazać przychodu za poprzedni rok. Stąd ułatwienia przewidziane dla podatników rozpoczynających działalność występują obok tych przewidzianych dla małego podatnika.

Kwestią otwartą jest odpowiedź na pytanie, czy tego typu różnicowanie względem podmiotów obowiązanych stosować stawkę podatkową 19% ma charakter uzasadniony. Opodatkowanie podatnika rozpoczynającego działalność preferencyjną stawką podatkową może naruszać zarówno zasadę równości pionowej, jak i poziomej. Uzależnienie skali podatkowej od czynnika niezwiązanego ze zdolnością płatniczą podatnika (kryterium czasu) powoduje, że podatnik rozpoczynający działalność może:

- osiągając niższe dochody od podatnika rozliczającego się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%,
- osiągając równe dochody jak podatnik rozliczający się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%,
- osiągając wyższe dochody niż podatnik rozliczający się według stawki 19%, rozliczyć podatek według stawki 15%.

Pierwszym elementem badania zgodności z zasadą równości jest refleksja, czy tego typu odstępstwo ma charakter racjonalnie uzasadniony. Zastosowanie niższej stawki podatkowej wobec podatników rozpoczynających działalność może być uzasadniane na co najmniej dwa sposoby. Po pierwsze zastosowanie niższej stawki podatkowej ma ułatwić podatnikowi start biznesowy jako podmiotowi o potencjalnie mniejszym doświadczeniu biznesowym, organizującym dopiero działalność. Tak jak ta teoria może być przekonująca w stosunku do osób fizycznych, tak na gruncie UPDOP opodatkowującej różnego rodzaju “organizacje” nie

wyduje się ona już tak racjonalna. Zdolność organizacyjna zależy przecież w dużej mierze od aktywów, a doświadczenie biznesowe podatnika od doświadczenia osób zasiadających w jego organach. Promowanie rozpoczęcia działalności wśród “organizacji” może zachęcać do nadużyć, np. tworzenia coraz to nowych podmiotów.

Wyduje się jednak, że ustawodawcy podatkowemu przede wszystkim chodziło o niedyskryminowanie podatników rozpoczynających działalność względem małych podatników. Podatnik rozpoczynający działalność z natury nie mógł osiągnąć przychodu za poprzedni rok podatkowy, a więc uzyskać statusu małego podatnika. Ta logika okazała się swoistą pułapką, ponieważ rozwiązanie zastosowane przez ustawodawcę jest całkowicie oderwane od przejawów zdolności płatniczej podatnika.

Otwartym pytaniem pozostaje, czy takie rozwiązanie ma charakter proporcjonalny. Zakładając, że ustawodawca chciał wesprzeć mniejsze podmioty rozpoczynające działalność gospodarczą, to mógł po prostu rozbudować skalę podatkową opartą na kryterium dochodu. Jeśli przyjąć odmienne założenie, że celem ustawodawcy było wsparcie każdego podmiotu rozpoczynającego działalność, to rozwiązanie być może ma charakter proporcjonalny. Warto jednak zauważyć, że rozbudowanie skali podatkowej w formule progresji szczeblowej miałoby podobny efekt (wsparcie każdego podatnika m.in. na etapie rozpoczęcia działalności), a czyniłoby zadość zasadzie równości pionowej i poziomej.

Ponownie – jak w przypadku małego podatnika – to swoiste ułatwienie dla podatnika mogłoby potencjalnie znaleźć uzasadnienie na gruncie zasady wolności gospodarczej. Jest to jednak wysoce wątpliwe, ponieważ art. 20 Konstytucji RP obok wolności gospodarczej wymienia solidarność partnerów społecznych, z którą tak jaskrawe naruszenia zasady równości poziomej i pionowej są trudne do pogodzenia. Ponadto skalę podatkową, która w zależności od porównywanych podatników może przybrać charakter regresywny, progresywny albo hybrydowy (osoby o tym samym dochodzie opodatkowane według różnych stawek), trudno powiązać z jakąkolwiek teorią promującą swobodę działalności gospodarczej.

Podsumowując, powyższe odstępstwo od zasady równości niełatwo usprawiedliwić na gruncie Konstytucji RP. Kryterium rozpoczęcia działalności nie pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, ponieważ w żaden sposób nie jest powiązane z przejawami zdolności płatniczej podatnika. Jeśli celem ustawodawcy było wsparcie podatników o mniejszej skali działalności, to przyjęte rozwiązanie należy uznać za nieproporcjonalne, ponieważ stosuje preferencje wobec każdego podatnika. Jeżeli celem było wsparcie każdego podatnika, to proporcjonalność tego rozwiązania również może budzić pewne wątpliwości. Nauka prawa podatkowego oferuje bowiem narzędzia o podobnych efektach działania (np. progresję szczeblową), które nie naruszają w tak drastyczny sposób zasad równości poziomej i pionowej. Trudno odnaleźć wartości, zasady czy normy konstytucyjne, które uzasadniałyby tego typu naruszenia zasady równości.

5. Zasada równości a brak stawki 15% dla podatnika utworzonego w wyniku restrukturyzacji

Zdziwienie może budzić regulacja zawarta w art. 19 ust. 1a UPDOP, zgodnie z którą do podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji nie stosuje się stawki 15% w roku podatkowym, w którym podatnik rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Ustawodawca w uzasadnieniu projektu ustawy wskazał, że wprowadzany wyjątek stosowany jest na gruncie ustawy już obecnie m.in. w zakresie takich preferencji jak jednorazowa amortyzacja czy tzw. kredyt podatkowy. Ograniczenie to uzasadnione jest zapobieganiem dokonywania przez podatników restrukturyzacji, które miałyby na celu – poprzez zmianę formuły działalności lub sztuczne dostosowywanie jej rozmiarów – skorzystanie ze stawki 15%¹⁴. Tym samym ustawodawcą kierowały dwa motywy: fiskalny oraz chęć przeciwdziałania nadużyciom prawa. Czy tego typu odstępstwo znajduje usprawiedliwienie na gruncie ustawy zasadniczej.

¹⁴ Uzasadnienie projektu nowelizacji.

Różnicując podmioty, w tym przyznając różnym podmiotom przywileje, ustawodawca obowiązany jest traktować podobne podmioty w ten sam sposób – tak, aby zagwarantować równość w zakresie obciążenia obowiązkiem podatkowym¹⁵. Wydaje się, że zrestrukturyzowany podmiot należałoby uznać raczej za podmiot kontynuujący działalność niż nowoutworzony, a więc nie powinno się stosować wobec niego art. 19 ust. 1 pkt 2 lit. b UPDOP. Trudno jednak znaleźć uzasadnienie, dlaczego zrestrukturyzowanym podatnikom – jako podmiotom podobnym – nie należałoby przyznać preferencji w postaci obniżonej stawki podatkowej 15%, jeśli spełnialiby kryterium uznania za małego podatnika (art. 19 ust. 1 pkt 2 lit. a UPDOP).

Ustawodawca poprzez wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej czyni tę formułę prowadzenia działalności gospodarczej bardziej atrakcyjną. W takiej sytuacji argument fiskalny nie może być uzasadnieniem dla odmowy stosowania preferencji wobec podmiotów zrestrukturyzowanych. Jeśli ustawodawca decyduje się pozbawić przywileju podmioty podobne, musi mieć inne – poza fiskalnym – uzasadnienie. Inaczej takie różnicowanie ma charakter arbitralny.

Za trafną należy uznać obawę ustawodawcy podatkowego w zakresie możliwości sztucznego dostosowywania rozmiarów działalności podatnika. Dobrane przez ustawodawcę rozwiązanie ma jednak charakter nieproporcjonalny. W miejsce inteligentnej interwencji hamującej sztuczne działania podatników ustawodawca wybrał rozwiązanie pozbawiające całą grupę podatników preferencji podatkowej. Problem nadużycia prawa można rozwiązać m.in. poprzez wykorzystanie elastyczności prawa podatkowego¹⁶. Tradycyjnie przed sztucznymi, nieuzasadnionymi gospodarczo czynnościami system podatkowy chronią

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r. sygn. K. 37/97, OTK ZU 3/1998, poz. 33.

¹⁶ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego - zarys problematyki* [w:] „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 2013, Nr 315/1, s. 54; P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa, Wolters Kluwer Polska, 2017, s. 188-192.

klauzule obejścia prawa. Polski system podatkowy zawiera generalną klauzulę obejścia prawa, która została uregulowana w dziale IIIa ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁷. Ustawodawca mógł się obawiać, że ze względu na wyłączenie z zastosowania klauzuli do czynności, w ramach których korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych nie przekroczyła 100.000 złotych, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogłaby nie być skuteczna w każdym przypadku obejścia prawa. W takiej sytuacji właściwym postępowaniem byłaby jednak modyfikacja klauzuli lub ewentualne wprowadzenie szczególnej klauzuli obejścia prawa.

Podsumowując – odmowa zastosowania preferencyjnej stawki wobec podmiotów zrestrukturyzowanych może stanowić nieuzasadnioną dyskryminację. Motyw fiskalny nie może być usprawiedliwieniem dla takiej dyskryminacji, ponieważ podmioty zrestrukturyzowane i mali podatnicy mają charakter podobny. Powinni więc móc korzystać z tego samego przywileju. Przeciwdziałanie nadużyciom prawa przez podmioty zrestrukturyzowane ma charakter zasadny, ale w tym wypadku jest nieproporcjonalne.

6. Wnioski

Reasumując, należy zaznaczyć, że wszystkie omawiane regulacje budzą wątpliwości konstytucyjne na gruncie zasady równości – zarówno te dotyczące opodatkowania małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność stawką 15%, jak i wyłączenia spod opodatkowania tą stawką podatników utworzonych w wyniku restrukturyzacji w pierwszych dwóch latach podatkowych ich działalności. Źródłem problemu jest dobranie niewłaściwego narzędzia do oczekiwanego przez ustawodawcę rezultatu, tj. wsparcia mniejszych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Oparcie preferencyjnej stawki 15% o instytucje małego podatnika wymusiło zastosowanie jej również do każdego podatnika rozpoczynającego

¹⁷ J.t. Dz.U. z 2018 r. Poz. 800 ze zm.

działalność. Konsekwencją tej dziwnej konstrukcji było uniemożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podmiotom zrestrukturyzowanym. Powyższych problemów nie byłoby, gdyby ustawodawca zdecydował się zbudować progresywną skalę podatkową opartą o kryterium dochodu.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury:

1. Borszowski, P., *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego – zarys problematyki* [w:] „Acta Universitatis Wratislaviensis”, 2013, Nr 315/1.
2. Borszowski, P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa, Wolters Kluwer Polska, 2017.
3. Gomułowicz, A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*, Warszawa 2003.
4. Kruk, M., *Zasada równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w]: red. M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
5. Krzywoń, A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
6. Leibholz, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz; eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, Monachium 1959.
7. Łączkowski, W., *Prawne zasady równości i sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 2, 2011.

Wykaz orzecnictwa:

1. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.
2. Orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 maja 1998 r., sygn. K 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33.
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96.

5. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4.
6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00 OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.
7. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2001 r., sygn. U 9/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 80.
8. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5A/2002, poz. 66.
9. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46.
10. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt K 30/05, OTK ZU nr 9A/2006, poz. 119.
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2007 r., sygn. P 45/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 22.
12. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159.
13. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 listopada 2010 r., sygn. K 5/10, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 106.
14. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12, OTK ZU 11A/2012, poz. 136.
15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

Wykaz aktów prawnych:

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. Poz. 2343 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. Poz. 800 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2017r. poz. 1221 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z dnia 27 września 2016 r. poz. 1550).

Inne materiały:

1. Projekt ustawy z 24 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 669).

Opodatkowanie odsetek za opóźnienie w wypłacie odszkodowania lub zadośćuczynienia podatkiem dochodowym od osób fizycznych – analiza na tle orzecznictwa sądów administracyjnych.

Taxation of interest for delay in payment of compensation or satisfaction with personal income tax – analysis against the background of administrative courts judgments

Streszczenie

Celem artykułu było dokonanie przeglądu orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania odsetek za opóźnienie w wypłacie odszkodowania (zadośćuczynienia) podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W ramach opracowania ustalono, że w świetle dominującej linii orzeczniczej odsetki nie mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego dla odszkodowań (zadośćuczynień). W judykaturze jest też prezentowany przeciwny pogląd, aczkolwiek ma on charakter mniejszościowy. Dodatkowo w orzecznictwie można spotkać również koncepcję, iż odsetki za opóźnienie, jako *lucrum cessans*, nie mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. Autor przedstawił także własne przemyślenia dotyczące analizowanej tematyki. W ich świetle odsetki, podobnie jak odszkodowanie (zadośćuczynienie), powinny korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, odszkodowanie, zadośćuczynienie, odsetki za opóźnienie, zwolnienie podatkowe.

Summary

The purpose of the article was to review the administrative courts' judgments regarding taxation of interest for delay in payment of compensation (satisfaction) with personal income tax. As part of the study, it was found that in the light of the predominant jurisprudence line, interest cannot benefit from the exemption provided for compensation (satisfaction). The opposite view is also presented in the judiciary, although it is of a minority character. Furthermore, in the judiciary is also expressed an idea that interest for delay is so called *lucrum cessans* and therefore cannot benefit from the exemption described in art. 21 (1) (3b) (b) of Polish Income Tax Act. The author also presented his own thoughts on the analyzed matters. In their light, interest, analogously as compensation (satisfaction), should be exempted from income tax.

Keywords: personal income tax, compensation, satisfaction, interest for delay, tax exemption.

1. Wprowadzenie

Prawodawca m.in. w art. 21 ust. 1 pkt 3-4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ ustanowił szereg zwolnień z podatku dochodowego dla podatników otrzymujących odszkodowanie lub zadośćuczynienie². Jednocześnie literalne brzmienie komentowanych unormowań nie przesądza, czy zwolnieniem powinny zostać także objęte odsetki za opóźnienie w wypłacie odszkodowania lub zadośćuczynienia. Okoliczność ta determinuje problem badawczy, który zostanie omówiony w ramach niniejszego artykułu. Będzie nim mianowicie kwestia, czy odsetki za opóźnienie w wypłacie odszkodowania (zadośćuczynienia) są objęte hipotezą art. 21 ust. 1 pkt 3-4 u.p.d.of., a w konsekwencji,

¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 200 t.j., dalej określana jako „u.p.d.o.f.”.

² Do uregulowań tych zaliczono również art. 21 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. (zwolnienie z podatku dochodowego kwot otrzymanych z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych), gdyż jego hipoteza obejmuje również odszkodowania otrzymane w związku z treścią stosunku ubezpieczeniowego.

czy stanowią przychód zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym. W związku z takim określeniem tematyki artykułu w pierwszej kolejności zostanie przedstawiony przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych w powyższym zakresie. Następnie zaś zostanie podjęta próba oceny wybranych poglądów judykatury pod kątem ich zgodności z przepisami prawa.

2. Cztery koncepcje prezentowane w orzecznictwie

Na podstawie analizy orzecznictwa sądów administracyjnych zasadniczo można wyodrębnić cztery stanowiska odnośnie opodatkowania odsetek za opóźnienie w wypłacie odszkodowania (zadośćuczynienia) podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Pierwsze trzy z nich mają charakter generalny tj. powinny znajdować zastosowanie do wszystkich zwolnień opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 3-4 u.p.d.o.f. Czwarty zaś został sformułowany przede wszystkim w odniesieniu do zwolnienia wymienionego art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. W dalszej części artykułu w razie potrzeby będą one przywoływane jako Pierwsza, Druga, Trzecia lub Czwarta koncepcja.

Pierwsza koncepcja: odsetki za opóźnienie nie są odszkodowaniem (zadośćuczynieniem), zatem nie korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego.

Składy orzekające aprobujące powyższą – dominującą w judykaturze tezę³ – opierają swój pogląd zasadniczo na dwóch argumentach. W pierwszej kolejności wskazuje się, że przepisy dotyczące zwolnień – jako ustanawiające wyjątek od reguły ogólnej, w myśl której opodatkowaniu podlegają wszystkie przychody (dochody) – powinny być interpretowane ściśle. W związku z tym pierwszoplanową rolę w dekodowaniu zakresu zwolnienia powinna odgrywać wykładnia literalna (leksykalna). W tym

³ Por. m.in. wyroki NSA w Warszawie z dnia 12.04.2018 r. sygn. II FSK 968/16, 16.01.2018 r. sygn. II FSK 1123/16, II FSK 979/16 i II FSK 980/16, 22.11.2017 r. sygn.. II FSK 3116/15, II FSK 3409/15, II FSK 3410/15 i II FSK 3115/15, 8.11.2017 r. sygn. II FSK 2780/15, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11.10.2017 r. sygn. I SA/Gl 520/17 (nieprawomocny), wyrok WSA w Lublinie z dnia 08.02.2017 r. sygn. I SA/Lu 796/16 oraz wyrok WSA w Łodzi z dnia 20.09.2016 r. sygn. I SA/Łd 596/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

kontekście zwraca się uwagę, że przepisy art. 21 ust. 1 pkt 3-3d u.p.d.o.f. odnoszą się *expressis verbis* li tylko do odszkodowań za poniesione szkody oraz zadośćuczynień za doznane krzywdy. W oparciu o regulacje ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴ wskazuje się na prawną odrębność świadczeń w postaci odszkodowania lub zadośćuczynienia – które mają podstawę odpowiednio w art. 361 oraz art. 444 i 445 k.c. – od instytucji odsetek za opóźnienie, która znajduje normatywne zakotwiczenie w art. 481 k.c. Dodatkowo akcentuje się, że „(...) *odsetki za opóźnienie mają względem kwoty zasadniczej odszkodowania charakter akcesoryjny, a jako takie nie są częścią składową odszkodowania zasadniczego, gdyż opierają się na odrębnym stanie faktycznym i odrębnej podstawie materialnoprawnej*”⁵. Konsekwencją powyższych refleksji bywa reprezentatywna dla komentowanej linii orzeczniczej konstatacja, że: „*Skoro odsetki za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego nie są ani właściwym odszkodowaniem, ani zadośćuczynieniem, to nie mieszczą się w zakresie zwolnienia podatkowego. (...) ustawodawca nie wymienił odsetek od odszkodowania jako podlegających zwolnieniu, to przyjęcie odmiennego poglądu byłoby przejawem niedopuszczalnego zastosowania wykładni rozszerzającej*”⁶.

W drugiej kolejności powoływany jest argument z wykładni systemowej wewnętrznej. Podnosi się mianowicie, że jeśli ustawodawca pragnie zwolnić odsetki z podatku dochodowego, to stanowi o tym wprost, wymieniając przychód odsetkowy jako kategorię zwolnioną z podatku dochodowego. Wskazuje się w tym zakresie na art. 21 ust. 1 pkt 52, pkt 95 i pkt 119, pkt 130, pkt 130a oraz pkt 130b u.p.d.o.f., gdzie ustawodawca *expressis verbis* wymienił odsetki jako przychód zwolniony z podatku. W konsekwencji artykułowany jest pogląd, że: „*Wynik wnioskovania a contrario wskazuje,*

⁴ Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 t.j., dalej określana jako „k.c.”.

⁵ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11.10.2017 r. sygn. I SA/Gl 520/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

⁶ Por. min. wyroki NSA w Warszawie z dnia 12.04.2018 r. sygn. II FSK 968/16, wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.01.2018 r. sygn. I SA/Kr 1059/17 (nieprawomocny), wyrok WSA w Łodzi z dnia 20.09.2016 r. sygn. I SA/Łd 596/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

że odsetki, które nie zostały wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, podlegają opodatkowaniu”⁷.

Dруга koncepcja: odsetki za opóźnienie jako świadczenie związane z należnością główną powinny korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego.

Podstawową racją, prezentowaną zasadniczo jednolicie przez sądy opowiadające się za zwolnieniem odsetek z podatku dochodowego jest fakt, że odsetki mają charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej. Mając na uwadze taki obraz rzeczy, wskazuje się, że pozostają one w bezpośrednim i ścisłym związku z otrzymanym przez podatnika odszkodowaniem (zadośćuczynieniem). W konsekwencji brak jest dostatecznych argumentów za odmiennym opodatkowaniem należności głównej oraz odsetek. Tytułem przykładu w orzecznictwie podnosi się, iż: „Źródło odsetek stanowi wprowadzie nieterminowe wywiązanie się dłużnika z obowiązku zapłaty świadczenia głównego, niemniej jednak odsetki nie mogłyby powstać, gdyby nie obowiązek jego wypłaty”⁸ oraz że odsetki: „(...) pod względem opodatkowania czy jego zwolnienia powinny być opodatkowane jak należność główna, tym bardziej, że odsetki wypłacone przy odszkodowaniu aczkolwiek powstają za opóźnienia w zapłacie na podstawie art. 481 k.c., to jednak mają charakter odszkodowawczo-waloryzacyjny”⁹.

Przywoływana judykatura za punkt odniesienia czyni również cele, jakim przyświeca rzeczona regulacja. W orzecznictwie akcentuje się bowiem, że omawiane zwolnienie ma charakter społeczny, ponieważ: „(...) niesprawiedliwym byłoby pobieranie podatku od świadczenia będącego następstwem krzywdy ludzkiej”¹⁰ oraz że „dotyczy świadczenia

⁷ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08.05.2017 r. I SA/GI 1416/16. W takim samym duchu wypowiedział się m.in. NSA w Warszawie w wyroku z dnia 16.01.2018 r. sygn. II FSK 978/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22.03.2018 r. sygn. I SA/Rz 798/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

powstałego w wyniku doznanej krzywdy – uszkodzenia ciała, utraty zdrowia, cierpienia”¹¹. Podnosi się przy tym, że: „(...) opóźnienie w wypłacie odszkodowania za straty materialne wiąże się z koniecznością angażowania przez uprawnionego do odszkodowania innych (własnych lub pożyczonych) środków pieniężnych na pokrycie ponoszonych kosztów, a późniejsza wypłata zadośćuczynienia za krzywdę skutkuje zmianą wartości uzyskanych środków i odroczeniem w czasie naprawienia skutków czynu niedozwolonego”¹². Jak wynika z przytoczonej argumentacji, powyższe względy – w opinii niektórych składów orzekających – przemawiają za brakiem opodatkowania odsetek za opóźnienie. Wydaje się, że wynika to m.in. z faktu, iż otrzymanie odsetek nie stanowi dla podatnika realnego przysporzenia, lecz kompensuje konieczność pozyskania i zaangażowania innych niż odszkodowanie (zadośćuczynienie) środków finansowych.

Trzecia koncepcja: odsetki korzystają ze zwolnienia w związku z zastosowaniem zasady *in dubio pro tributario*.

Zasadność zastosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹³ została wyartykułowana przez WSA we Wrocławiu¹⁴, WSA w Łodzi¹⁵ oraz WSA w Gdańsku¹⁶. Rozpatrując skargi na interpretacje indywidualne, sądy zwróciły uwagę, że orzecznictwo w zakresie opodatkowania odsetek za opóźnienie w wypłacie odszkodowania (zadośćuczynienia) nie jest jednolite, tj. można zaobserwować w tej kwestii dwa przeciwstawne poglądy (zostały one przedstawione powyżej). Wskazuje się bowiem, że: „orzeczenia z obu tych linii orzecznictwa opierają się na tych samych rodzajach wykładni (*literalnej, systemowej*)

¹¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹³ Dz.U. z 2018 r. poz. 800 t.j., dalej określana jako „o.p.”.

¹⁴ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16.11.2017 r. sygn. I SA/Łd 812/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

wewnętrznej i zewnętrznej oraz funkcjonalnej) i podobnej argumentacji”¹⁷. Z kolei okoliczność ta powinna prowadzić do wniosku, że wątpliwości związane z wykładnią przepisów dotyczących zwolnienia z podatku dochodowego odsetek za opóźnienie od odszkodowań (zadośćuczynień) mają charakter nieusuwalny. Podnosi się w tym zakresie, że jeżeli: „(...) do tej pory istnieją wątpliwości w świetle niejednolitego orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, to mają one charakter nieusuwalny, przynajmniej do czasu, kiedy sąd ten podejmie uchwałę w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a.”¹⁸. Akcentuje się jednocześnie, że skoro efektem jednej z możliwych interpretacji jest rozstrzygnięcie korzystniejsze (względniejsze) dla podatnika, tj. zwolnienie uzyskanego przysporzenia z podatku, nie zaś jego opodatkowanie, to spełnione są przesłanki dla zastosowania art. 2a o.p. W konsekwencji odsetki – podobnie jak należność główna – powinny zostać zakwalifikowane jako przychód zwolniony z opodatkowania.

Czwarta koncepcja: odsetki za opóźnienie, jako *lucrum cessans*, nie mogą korzystać ze zwolnienia opisanego w art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f.

Jak już zauważono, w ramach Pierwszej koncepcji w orzecznictwie akcentuje się, że odsetki to świadczenie odrębne od odszkodowania, ergo nie mogą one korzystać ze zwolnienia podatkowego. Warto w tym kontekście zauważyć, że w judykaturze można także spotkać pogląd przeciwny, zgodnie z którym odsetki w istocie mają charakter odszkodowawczy. Został on sformułowany na tle art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. i w związku z tym w pierwszej kolejności warto przytoczyć jego treść *in extenso*. Otóż zgodnie z tą regulacją, wolne od podatku dochodowego są inne (niż te wymienione w pkt 3 i 3a – przy. aut.) odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub tej ugodzie, z wyjątkiem odszkodowań lub zadośćuczynień:

¹⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16.11.2017 r. sygn. I SA/Łd 812/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

¹⁸ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16.11.2017 r. sygn. I SA/Łd 812/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

- a) otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- b) dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Jak wynika z przytoczonej regulacji, z zakresu zwolnienia ustawodawca wyłączył korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono. W związku z tym część orzecznictwa artykułuje pogląd, w myśl którego odsetki co prawda powinny być utożsamiane ze świadczeniem o charakterze odszkodowawczym, niemniej jednak nie może ono korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego, ze względu na wskazane wyżej wyłączenie. Tytułem przykładu NSA w Warszawie¹⁹ argumentował, że art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f.: „(...) stanowi niemal dosłowne, poza słowem podatnik, powtórzenie treści art. 361 § 2 K.c. w jego końcowej części. Nie ma żadnych podstaw, by treść pojęcia „utracone korzyści”, które ma utrwalone znaczenie w języku prawniczym, wyklądać odmiennie, stosując przepis ustawy podatkowej”. W konsekwencji zaś zdaniem NSA odsetki za opóźnienie: „(...) należy traktować jako wynagrodzenie za przedłużone i pozbawione podstaw prawnych korzystanie z cudzego kapitału, (...) jest to odszkodowanie za pozbawienie wierzyciela możliwości dysponowania kapitałem, a tym samym pozbawienie go spodziewanych z tego tytułu korzyści (np. przez korzystną lokatę)”. Analogiczne konkluzje zostały zaprezentowane NSA w wyroku z dnia 26.08.2009 r.²⁰ Ponadto na tę argumentację powoływały się także WSA w Rzeszowie²¹ oraz WSA w Opolu²².

Należy jednocześnie podnieść, że w orzecznictwie występują także głosy przeciwnie, w świetle których odsetki za opóźnienie nie mogą być utożsamiane z instytucją utraconych korzyści²³. Na uwagę w tym zakresie

¹⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.01.2008 r. sygn. II FSK 1629/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26.08.2009 r. sygn. II FSK 588/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 09.03.2010 r. sygn. I SA/Rz 6/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²² Wyrok WSA w Opolu z dnia 08.07.2015 r. sygn. I SA/Op 309/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²³ Por. m.in. wyroki NSA w Warszawie z dnia 22.11.2017 r. sygn. II FSK 3116/15, II FSK 3409/15

zasługuje argumentacja przedstawiona przez WSA we Wrocławiu²⁴. Uzasadniając swoje stanowisko, sąd wskazał na jurydyczną odrębność *lucrum cessans* oraz odsetek za opóźnienie na gruncie przepisów k.c. Jak zauważył, *lucrum cessans* stanowi: „(...) element świadczenia głównego (odszkodowania, nie dotyczy zadośćuczynienia), którego ustalenie generuje dopiero prawo do naliczenia odsetek, o ile świadczenie główne nie zostanie wykonane”. Koncepcję tę miałyby także potwierdzać wykładnia systemowa wewnętrzna, ponieważ: „(...) art. 361 k.c. mieści się w Przepisach Ogólnych (tytuł I, księgi trzeciej Zobowiązania) i zakreśla granice odpowiedzialności dłużnika. Zaś art. 481 k.c. mieści się w dziale II "Skutki niewykonania zobowiązań", tytule VII "Wykonanie zobowiązań i skutki ich niewykonania". W związku z tym odsetki za opóźnienie nie powinny być utożsamiane z korzyściami, które „podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono”.

3. Konstrukcja zwolnień odsetkowych

W stosunku do artykułowanych w orzecznictwie poglądów można zgłosić kilka uwag. Jak już podnoszono, zdaniem judykatury aprobującej Pierwszą koncepcję, jeśli ustawodawca pragnie zwolnić odsetki z podatku dochodowego, to czyni to wprost, czego przykładem są m.in. art. 21 ust. 1 pkt 52, pkt 95 i pkt 119, pkt 130, pkt 130a oraz pkt 130b u.p.d.o.f. (argument z wykładni systemowej wewnętrznej). Wydaje się, że istnieją „konkurencyjne” racje przemawiające za wadliwością takiego rozumowania. Po pierwsze część ze wskazanych powyżej zwolnień dotyczy nie odsetek za opóźnienie, ale szeroko rozumianych dochodów kapitałowych²⁵. W tej sytuacji odsetki pełnią rolę dochodu zasadniczego, nie zaś swego rodzaju sankcji za nieterminową płatność, jaką są odsetki za opóźnienie²⁶. Ponadto odsetki „kapitałowe” to świadczenie podstawowe,

i II FSK 3410/15.

²⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²⁵ Co dotyczy na przykład pkt 130 ww. przepisu, który stanowi o zwolnieniu z podatku dochodowego odsetek od obligacji.

²⁶ Na sankcyjny charakter art. 481 k.c. wskazuje m.in. Z. Gawlik. Por. Z. Gawlik [w:]

nie zaś akcesoryjne (uboczne)²⁷. Mając na względzie tego typu okoliczności, oczywistym jest, że dla zwolnienia odsetek kapitałowych ustawodawca musiał wymienić je wprost w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., tak samo, jak czyni to z innymi „świadczeniami głównymi” wskazanymi w tym przepisie²⁸. Nie ma to jednak związku z kwestią opodatkowania odsetek za opóźnienie – próżno zatem poszukiwać jakiegokolwiek analogii między konstrukcją zwolnień podatkowych dla odsetek kapitałowych i odsetek za opóźnienie.

Z drugiej zaś strony wśród dochodów odsetkowych zwolnionych z podatku można wskazać na przykład odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty wynagrodzeń i świadczeń wynikających ze stosunków pracowniczych (art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f.). Wydaje się, że również w tym przypadku czynienie tej regulacji punktem odniesienia dla rozważań będących przedmiotem niniejszego artykułu nie jest trafne. Z normy zawartej w art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f., wykładanej łącznie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. (zasada opodatkowania wszystkich osiągniętych przez podatnika dochodów) wynika jedynie, że wolą ustawodawcy było opodatkowanie zasadniczego świadczenia pracowniczego oraz zwolnienie z podatku odsetek za opóźnienie. Innymi słowy, ustawodawca postanowił o opodatkowaniu świadczenia głównego oraz o zwolnieniu świadczenia akcesoryjnego. Z kolei w świetle przepisów dotyczących zwolnienia z podatku odszkodowania (zadośćuczynienia) przedmiotem ulgi podatkowej uczyniono *expressis verbis* świadczenie główne. Zakres przedmiotowy powyższych unormowań nie jest zatem tożsamy i w konsekwencji trudno poszukiwać analogii i traktować jako punkt odniesienia brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 95 u.p.d.o.f. i podobnych jemu regulacji.

red. A. Kidyba, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część ogólna, LEX 2014, wersja elektroniczna.

²⁷ Na co wskazywał m.in. WSA we Wrocławiu. Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²⁸ Jak na przykład renty (art. 21 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.) czy też przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (art. 21 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.f.).

4. Odsetki jako zwrot utraconych korzyści

Nie jest także trafna konstatacja, iż odsetki stanowią *lucrum cessans*, o których mowa w art. 361 § 2 k.c. Na aprobatę w tym zakresie zasługuje stanowisko przywoływanego już WSA we Wrocławiu²⁹, który akcentuje instytucjonalną odrębność wskazanych wyżej kategorii. Ponadto można wskazać na jeszcze jedną kwestię przemawiającą za słusznością poglądu wyartykułowanego przez wyżej wymieniony sąd. Otóż zakwalifikowanie odsetek jako utraconych korzyści jest oparte przede wszystkim na założeniu, że wskutek braku terminowej zapłaty wierzyciel nie mógł zainwestować dochodzonej kwoty, a tym samym osiągnąć zwrotu z kapitału (oprocentowanie). Argumentacja ta nie przystaje jednak do charakteru analizowanych świadczeń. Celem odszkodowania jest bowiem zniwelowanie skutków naruszenia dóbr podmiotu, który poniósł szkodę³⁰. Z natury rzeczy świadczenia te nie mają charakteru „inwestycyjnego”. Co więcej, jeśli poszkodowany nie otrzyma na czas należnej mu kwoty, wówczas nie jest wykluczone, że będzie on musiał zaangażować – na zasadzie odpłatności – środki finansowe z innych źródeł³¹. Wówczas otrzymane odsetki za opóźnienie z ekonomicznego punktu widzenia będą stanowiły rekompensatę z tytułu dodatkowych kosztów poniesionych przez poszkodowanego, nie zaś zwrot utraconych korzyści³². W takiej sytuacji opodatkowanie odsetek może częściowo

²⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

³⁰ Co przejawia się w tzw. funkcji kompensacyjnej odszkodowania. Por. Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 97.

³¹ Na konieczność angażowania innych, własnych lub pożyczonych środków finansowych wskutek nieterminowej wypłaty odszkodowania wskazuje m.in. WSA w Gdańsku. Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

³² Na odszkodowawczy charakter odsetek, o których stanowi art. 481 k.c., wskazuje się także w literaturze. Por. W. Borysiak [w:] red. K. Osajda, *Tom III A. Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania. Część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 1081 i przytoczone tam piśmiennictwo. Z kolei M. Lemkowski, choć zauważa, że instytucja odsetek za opóźnienie może w określonych przypadkach być zbliżona do obowiązku zwrotu bezpodstawnego wzbogacenia, to w jego ocenie przypisywanie odsetkom za opóźnienie funkcji odszkodowawczej „(...) nie stanowi jednak zasadniczego błędu, a to z tego powodu, że granica pomiędzy szkodą wierzyciela w postaci utraconych korzyści a bezpodstawną korzyścią uzyskaną przez dłużnika częstokroć się zaciera.” Por.

zniweczyć cel odszkodowania, albowiem poszkodowany nie otrzyma pełnego zwrotu kosztów związanych z restytucją jego dóbr prawnych. Taką sytuację trudno również zaakceptować ze społecznego punktu widzenia, co dotyczy przede wszystkim szkód na osobie, gdzie naruszone zostają takie dobra prawne jak życie i zdrowie.

5. Wnioski

Podsumowując dotychczasowe rozważania, wydaje się, że odsetki za opóźnienie w wypłacie odszkodowania (zadośćuczynienia) powinny korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Oprócz racji przedstawionych powyżej przemawia za tym także fakt istnienia bezpośredniego związku między odszkodowaniem (zadośćuczynieniem) a rzeczonymi odsetkami, jak również zasygnalizowane powyżej względy natury socjalnej.

Nie można też zapominać, że zagadnienie analizowane w ramach niniejszego artykułu jest elementem szerszego problemu prawnego, a mianowicie ustalenia źródła przychodu, do którego należy zaliczyć odsetki za opóźnienie. Tytułem przykładu można wskazać na uchwałę NSA z dnia 06.06.2016 r.³³, gdzie sąd wskazał, że odsetki za nieterminowe uiszczenie ceny za zbyte akcje powinny zostać zaliczone do przychodów z innych źródeł, nie zaś do przychodów z kapitałów pieniężnych. Z drugiej zaś strony w wyroku z dnia 17.01.2014 r.³⁴ NSA doszedł do wniosku, że odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty ceny sprzedaży nieruchomości należy przypisać do tego samego źródła przychodów co należność główna, tj. źródła opisanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. W związku z takim poziomem rozbieżności orzecznictwa, w tym tego dotyczącego

M. Lemkowski, *Odsetki cywilnoprawne*, LEX 2007, wersja elektroniczna. Na „kompensacyjny” charakter odsetek za opóźnienie wskazuje również W. Popiołek. Por. W. Popiołek [w:] red. K. Pietrzykowski, *Kodeks cywilny. Tom II Komentarz do artykułów 450-1088. Przepisy wprowadzające*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 84.

³³ Uchwała NSA w Warszawie w składzie 7 sędziów z dnia 06.06.2016 r. sygn. II FPS 2/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

³⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.01.2014 r. sygn. II FSK 289/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

stricte kwestii opodatkowania odsetek za opóźnienie od odszkodowań (zadośćuczynień), wydaje się, iż istnieją także argumenty za uznaniem, że wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie mają charakter nieusuwalny, co powoduje, że zrealizowana zostaje hipoteza art. 2a o.p. W konsekwencji w rozstrzyganiu tego typu sporów powinna znaleźć zastosowanie wykładnia względniejsza dla podatnika, której efektem będzie zwolnienie odsetek z podatku dochodowego.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 t.j.).
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 t.j.).
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 t.j.).

Literatura

1. Kidyba A. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, LEX 2014, wersja elektroniczna.
2. Lemkowski M., *Odsetki cywilnoprawne*, LEX 2007, wersja elektroniczna.
3. Osajda K. (red.), *Tom III A. Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania. Część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017.
4. Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Tom II Komentarz do artykułów 450-1088. Przepisy wprowadzające*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018.
5. Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

Orzecznictwo sądów administracyjnych

1. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12.04.2018 r. sygn. II FSK 968/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
2. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.01.2018 r. sygn. II FSK 1123/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

3. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.01.2018 r. sygn. II FSK 979/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
4. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.01.2018 r. sygn. II FSK 980/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
5. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2017 r. sygn. II FSK 3116/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
6. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2017 r. sygn. II FSK 3409/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
7. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2017 r. sygn. II FSK 3410/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
8. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2017 r. sygn. II FSK 3115/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
9. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8.11.2017 r. sygn. II FSK 2780/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
10. Uchwała NSA w Warszawie w składzie 7 sędziów z dnia 06.06.2016 r. sygn. II FPS 2/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
11. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.01.2014 r. sygn. II FSK 289/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
12. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26.08.2009 r. sygn. II FSK 588/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
13. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.01.2008 r. sygn. II FSK 1629/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
14. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22.03.2018 r. sygn. I SA/Rz 798/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
15. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2018 r. sygn. I SA/Gd 2/18 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
16. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.01.2018 r. sygn. I SA/Kr 1059/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).
17. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16.11.2017 r. sygn. I SA/Łd 812/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych ([http://](http://orzeczenia.nsa.gov.pl)

orzeczenia.nsa.gov.pl).

18. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11.10.2017 r. sygn. I SA/Gl 520/17 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

19. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20.09.2016 r. sygn. I SA/Łd 596/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

20. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08.05.2017 r. sygn. I SA/Gl 1416/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

21. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2017 r. sygn. I SA/Wr 1100/16 (nieprawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

22. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 08.02.2017 r. sygn. I SA/Lu 796/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

23. Wyrok WSA w Opolu z dnia 08.07.2015 r. sygn. I SA/Op 309/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

24. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 09.03.2010 r. sygn. I SA/Rz 6/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Koszty postępowania sądowego jako koszty uzyskania przychodu

Costs of court proceedings as costs of obtaining income

Streszczenie

Opracowanie stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, czy istnieją pewne stałe okoliczności, które determinują uznanie kosztów postępowania za koszty podatkowe, oraz przeciwnie – czy istnieją takie stałe okoliczności, które taką możliwość eliminują, a w konsekwencji celem jest ustalenie, czy aktualnie obowiązująca regulacja w omawianym zakresie jest wystarczająco precyzyjna. Autor formułuje tezę, że niejednorodność orzecznictwa podatkowego w zakresie kosztów postępowania może świadczyć o konieczności doprecyzowania istniejącej regulacji w podobny sposób, w jaki został skonstruowany przepis art. 23 ust. 1 pkt 14 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT, tj. w zakresie kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań. Również pewność obrotu może wymagać rozszerzenia istniejących rozwiązań prawnych na inne fazy postępowania aniżeli postępowanie egzekucyjne.

Słowa kluczowe: podatek PIT, podatek CIT, koszt podatkowy, koszty postępowania sądowego, zasada elastyczności prawa

Summary

The paper is an attempt to answer the question whether there are any fixed circumstances which determine recognition of costs of court proceedings

as tax costs, or on the contrary whether there are any fixed circumstances which eliminate such possibility, and consequently to establish whether the currently binding regulations referring to the discussed issue are precise enough. The author formulates the thesis that the diversity of tax certification/jurisdiction in the scope of costs of court proceedings can prove the need to clarify the existing regulation in the way similar to that in which the regulation of Art 23 par. 1, point 14 of PIT act, and the regulation of Art. 16, par. 1, point 14 of CIT act, i.e. concerning the costs of execution connected with the failure to fulfil obligations, have been constructed. The certainty of transactions may also require expanding of the existing legal solutions to the phases of the proceedings other than the execution proceedings.

Keywords: PIT, CIT, tax cost, costs of court proceedings, principle of flexibility of law

1. Wstęp

Temat opracowania jest związany z problematyką rozpoznania jako kosztu uzyskania przychodu swoistego rodzaju kosztów, jakimi są koszty postępowania sądowego rozumiane zarówno jako koszty procesu, jak i koszty postępowania nieprocesowego. Specyfiką tego typu kosztów jest to, że w zasadzie są one elementem akcesoryjnym w stosunku do przedmiotu sporu, mogącego również stanowić koszt podatkowy¹.

Zasadniczo koszty związane z udziałem w postępowaniu służą ochronie interesów osoby, która je poniosła w związku ze swoim udziałem w postępowaniu sądowym. W konsekwencji nasuwają się pytania, czy na możliwość zakwalifikowania kosztów procesu może mieć wpływ:

- rodzaj dochodzonych roszczeń oraz stopień ich powiązania z prowadzoną działalnością,

¹ Spór np. może dotyczyć obowiązku zapłaty za towar lub wykonanie usługi, na które poniesiony wydatek też mógł zostać zaliczony do KUP.

- sposób zachowania się uczestnika postępowania sądowego,
- powód zainicjowania postępowania sądowego.

Obok postawionych pytań wyłania się kolejny problem, a mianowicie: jak należy traktować koszty postępowania, którego przedmiot jest związany z prowadzoną działalnością, ale z woli ustawodawcy został wyłączony z możliwości zakwalifikowania go jako kosztu uzyskania przychodu.

Kolejnym zagadnieniem mogącym budzić kontrowersje jest problem prawidłowego zakwalifikowania tego typu kosztów do kosztów bezpośrednich albo pośrednich. Nie jest to kwestia jednoznaczna chociażby w przypadku kosztów postępowania poniesionych przez przedsiębiorcę dochodzącego wierzytelności w cudzym imieniu, samemu ponoszącego wydatek na obsługę prawną i liczącego na to, że różnica pomiędzy przyznaniem zwrotu kosztów procesu od przeciwnika a poniesionym kosztem związanym z wszczęciem i prowadzeniem postępowania sądowego stanowić będzie jego przychód.

Celem opracowania jest podjęcie próby odpowiedzi na postawione pytania, a następnie wskazanie, czy istnieją pewne stałe okoliczności, które determinują uznanie kosztów postępowania za koszty podatkowe, oraz przeciwnie – czy istnieją takie stałe okoliczności, które taką możliwość eliminują, a w konsekwencji ustalenie, czy aktualnie obowiązująca regulacja w omawianym zakresie jest wystarczająco precyzyjna.

W opracowaniu wykorzystana została metoda dogmatyczno-prawna, a analizie poddane zostało przede wszystkim orzecznictwo, a zasadniczo orzeczenia podatkowe, które zapadły w postępowaniach dotyczących wydania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Tym samym podstawowym źródłem wiedzy dla analizy – poza orzecznictwem sądów administracyjnych oraz dorobkiem doktryny prawa w omawianym zakresie – były interpretacje podatkowe wydane w latach 2010-2017. Liczba zapadłych orzeczeń pozwoli odpowiedzieć na niektóre kwestie jednoznacznie, inne natomiast, które pojawiły się w trakcie badania, nie są tak oczywiste i w dużej mierze będą zależeć od osoby samego

podatnika, a w szczególności od wykazania przez niego związku wydatku z prowadzoną działalnością.

Podjęte w opracowaniu rozważania przechodzą z bardziej ogólnych kwestii dotyczących kosztów uzyskania przychodów do bardziej szczegółowych, związanych ze specyfiką omawianej materii, co jak wyżej wskazano, ma na celu próbę odnalezienia pewnych stałych przesłanek, wpływających na możliwość lub brak możliwości kwalifikacji kosztów postępowania, a w szczególności kosztów zastępstwa procesowego, jako kosztu uzyskania przychodu.

2. Normatywne ujęcie kosztów uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów zostały uregulowane przez ustawodawcę w art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² oraz w art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³. W obu przypadkach ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie podobnej definicji ustawowej, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 PIT i art. 16 ust. 1 CIT.

Przed omówieniem poszczególnych elementów definicji legalnej należy rozszerzyć obowiązującą definicję kosztów uzyskania przychodów. Aktualna definicja jest wynikiem włączenia do tekstu prawnego stanowiska orzecznictwa podatkowego, według którego za koszt podatkowy – jeszcze przed wprowadzeniem zmian legislacyjnych – mogły zostać uznane wydatki i nakłady poniesione w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów⁴.

Na uwagę zasługuje również to, że koszt uzyskania przychodów

² Dz.U. z 2016 r. poz. 2032, t.j. z dnia 15.12.2016 r., dalej: PIT.

³ Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, t.j. z dnia 24.11.2016 r., dalej: CIT.

⁴ Por. W. Nykiel, A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel, *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007, s. 15.

został ujęty przez ustawodawcę w kategorii elementu konstrukcyjnego⁵, potrzebnego do ustalenia wysokości dochodu⁶, co oznacza, że podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek z przychodem, względnie z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów⁷.

W obu wymienionych w ustawie przypadkach pojęcie „kosztów uzyskania przychodów” oparte jest na klauzuli generalnej⁸, co oznacza, że zamiarem ustawodawcy było zapewnienie odpowiedniej elastyczności tekstu aktu normatywnego⁹ stosownie do okoliczności faktycznych sprawy¹⁰.

Dla pełniejszego zrozumienia ustawowej definicji kosztów uzyskania przychodów przydatny może być pogląd wyrażony w orzecznictwie, z którego wynika, że wspomniana klauzula generalna składa się z dwóch podstawowych elementów. Pierwszy z tych elementów określany jest mianem przesłanki pozytywnej, zakładającej spełnienie łącznie dwóch warunków, tj. konieczności faktycznego – co do zasady – poniesienia wydatku w celu osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Drugi z tych elementów określić można mianem przesłanki negatywnej, zgodnie z którą ponoszony wydatek nie został ujęty przez ustawodawcę w zamkniętym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów¹¹. Nie bez znaczenia w tym zakresie pozostaje twierdzenie, że okoliczność nieumieszczenia wydatku na liście

⁵ W sytuacji, w której się pojawi.

⁶ Por. K. Michałkowska, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011, s. 96.

⁷ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

⁹ W § 155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283, t.j. z dnia 7.03.2016 r.) prawodawca uznał, że w przypadku, gdy zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2198/16, LEX nr 2364787.

negatywnej¹², bez konieczności wykazania jego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie jest wystarczająca do stwierdzenia, że wydatek ten może być zaliczony w ciężar kosztów¹³.

Ponadto należy przyjąć, że zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę przede wszystkim przeznaczenie wydatku (jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność) oraz możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁴.

Mając zatem na względzie poczynione uwagi, przed omówieniem specyfiki kosztów postępowania sądowego jako kosztu uzyskania przychodu konieczne staje się również syntetyczne omówienie poszczególnych elementów wspomnianej definicji ustawowej. Omawiane uregulowania wskazują na istnienie źródeł przychodów oraz związku przyczynowego między wydatkami i przychodami. Zatem z punktu widzenia omawianej definicji każdy poniesiony przez podatnika wydatek dla oceny, czy mieści się w kategorii kosztów, każdorazowo wymaga rozważenia w aspekcie celowości (racjonalności działań) oraz istnienia związku przyczynowego z uzyskiwanym przez podatnika przychodem¹⁵.

W doktrynie wskazuje się na możliwość interpretacji pojęcia „celu”, umiejscawiającą jego znaczenie na dwóch skrajnych biegunach. Na jednym z nich – zbyt rygorystycznym – musi być zawsze następstwo w postaci przychodów, na drugim – zbyt liberalnym – może być następstwo w postaci przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁶. Według nauki prawa wyżej zaprezentowane rozumienie pojęcia „celu” nie jest prawidłowe, ponieważ nie zawsze musi nastąpić

¹² Tj. w zamkniętym katalogu kosztów, ujmującym wydatki, które niezależnie od celu, w jakim zostały poniesione, nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2005 r., I SA/Gd 776/02, LEX nr 290125.

¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 lipca 2017 r., III SA/Wa 2885/16, LEX nr 2371481.

¹⁶ A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016, s. 26.

skutek w postaci przychodu jako następstwo poniesionych wydatków umożliwiające ich kwalifikację jako kosztów uzyskania przychodu oraz przeciwnie – nie zawsze brak skutku w postaci przychodu, względnie zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu, będzie powodował brak możliwości uznania wydatku za koszt¹⁷.

W piśmiennictwie cecha „celowości” nie jest wiązana z koniecznością powstania następstwa¹⁸, bowiem wykładnia językowa zwrotu „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów” prowadzi do wniosku, że w takim przypadku istotne jest ukierunkowanie przez podatnika działania polegającego na poniesieniu wydatku na osiągnięcie celu w postaci przychodu. Uznać należy zatem, że użyte przez ustawodawcę słowo „cel” wskazuje w istocie na potencjalny charakter przychodu, kładąc nacisk na zamiar podatnika i celowość jego postępowania¹⁹. Poniesienie wydatku musi więc być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów, a wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności²⁰.

Cel określany jest także jako stan rzeczy, który podatnik chce osiągnąć w następstwie działań mających ów zakładany cel urzeczywistniać²¹. Istotne jest również zatem, aby kwalifikując dany wydatek jako koszt podatkowy, uwzględnić też kwestię logicznego ciągu zdarzeń determinujących określone i konkretne działania podatnika²², podjęte dla osiągnięcia

¹⁷ P. Borszowski, *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, w: L. Etel, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian: Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012, s. 359-369.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 28.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2017 r., II FSK 95/15, LEX nr 2260663.

²¹ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 27.

²² Niemniej omawiane kryterium nie może służyć rekonstruowaniu otwartego ciągu zdarzeń, które poprzedziły uzyskanie przychodów, a równocześnie były niezbędne do ich osiągnięcia, tworząc w ten sposób niekończący się związek skutkowo-przyczynowy (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., II FSK 2747/14, LEX nr 2168492).

przychodu i oceniane przez pryzmat racjonalności²³. Ta ostatnia cecha działania podatnika oznacza, że w procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i do minimalizacji strat²⁴. Gospodarczo uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, mające oczywisty (wrażny) związek z przychodami, w związku z negatywną zmianą okoliczności mogą wywoływać lub wywołują konieczność podejmowania przez podatnika działań zmierzających nie do osiągnięcia przychodów, ale do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów²⁵.

Podsumowując, uznać należy, że wydatki będą miały charakter racjonalny wówczas, gdy w momencie podejmowania decyzji o ich poniesieniu podatnik może w sposób przekonujący uzasadnić swoje przeświadczenie o związku wydatku z przyszłym przychodem lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów²⁶. Zatem pomiędzy kosztem podatkowym oraz przychodami podatnika musi wystąpić związek przyczynowy. Związek ten może być bezpośredni lub pośredni, co oznacza, że kosztem uzyskania przychodu będą wydatki, które mogą przyczynić się do powstania konkretnego przychodu, oraz wydatki związane np. z funkcjonowaniem podatnika i wywiązywaniem się przez niego z obowiązków nałożonych przepisami prawa²⁷. Ze wskazanego twierdzenia wynika, iż zasady potrącalności kosztów zostały również zróżnicowane przez ustawodawcę na podstawie kryterium stopnia powiązania istniejącego pomiędzy kosztem a celem, jakiemu ma służyć. Na podstawie tego kryterium wyróżnia się koszty uzyskania

²³ Fakt, że podatnik nie osiągnął oczekiwanego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu.

²⁴ Działania te oznaczają ekonomiczną celowość. Racjonalność postępowania podatnika jest tylko jednym z elementów oceny celowości wydatku, vide: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

²⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Lu 380/17, LEX nr 2373617.

²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 kwietnia 2016 r., I SA/Gl 1072/15, LEX nr 2046090.

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.

przychodów bezpośrednio związane z przychodami i koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami, zwane kosztami pośrednimi²⁸.

3. Kwalifikacja kosztów postępowania jako kosztu uzyskania przychodu na podstawie kryterium związania z celem

Ze względu na omawiane kryterium związania wydatku z celem koszty uzyskania przychodu tradycyjnie dzieli się na bezpośrednie i pośrednie. Kryterium rozróżniającym oba rodzaje kosztów będzie ich związek z przychodami²⁹. Związek przyczynowy pomiędzy poniesionym kosztem a przychodem może istnieć nie tylko w relacji faktycznej i bezpośredniej, ale również w relacji prognostycznej, pośredniej i prawdopodobnej³⁰. Odpowiedzi wymaga zatem pytanie, w jakiej relacji z celem pozostaje wydatek związany z kosztami postępowania.

Koszty postępowania są wydatkiem specyficznym, ponieważ co do zasady są one związane z przedmiotem postępowania sądowego, który niezależnie od tych kosztów również może być wydatkiem stanowiącym koszt podatkowy. Zasadniczo zatem powiązanie kosztu poniesionego z konkretnym przychodem będzie niezmiernie trudne. Tak sformułowana teza znajduje swoje potwierdzenie w praktyce orzeczniczej. W orzecznictwie organów podatków podkreśla się mianowicie, że kosztów sądowych nie można powiązać z konkretnym przychodem, to jednak wiążą się one z prowadzoną przez podatnika działalnością, o ile zostały poniesione w celu ochrony jego interesów³¹. Koszty zastępstwa procesowego stanowią zatem pośredni koszt uzyskania przychodów³².

²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Gd 514/17, LEX nr 2313950.

²⁹ R. Styczyński, *Koszty w podatku CIT w 2009 r. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 6.

³⁰ K. Haski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w roku 2009*, Skierniewice 2009, s. 63.

³¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

³² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 września 2013 r., IPTPB3/423-198/13-4/IR 362305/I (09-09-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/>

Przy wydatku, jakim są koszty postępowania, nie występuje tu zasadniczo bezpośredni związek pomiędzy poniesieniem tych kosztów a uzyskaniem konkretnego przychodu³³.

Wydaje się, że istnieją sytuacje, kiedy wydatek związany z kosztami postępowania będzie mógł być zakwalifikowany jako koszt bezpośredni. Można by sobie to mianowicie wyobrazić w przypadku, kiedy to właśnie koszty zastępstwa procesowego stanowiłyby przychód podatnika, którego działalność byłaby oparta na czerpaniu profitów będących różnicą pomiędzy wydanymi a zasądzonymi kosztami procesu. Mowa tutaj o różnego rodzaju podmiotach dochodzących wierzytelności w cudzym imieniu, których przychód stanowią zasądzone na rzecz wierzyciela koszty zastępstwa procesowego tytułem udziału w postępowaniach sądowych zawodowych pełnomocników, np. radców prawnych zatrudnionych przez te właśnie podmioty. W konsekwencji twierdzenie, z którego wynika, że związanie wydatków poniesionych na koszty procesu z konkretnym przychodem będzie niezmiernie trudne, musi zostać uzupełnione o sformułowanie, z którego wynika, że w niektórych przypadkach odnalezienie tego związku będzie możliwe.

4. Ocena kosztów postępowania jako kosztu uzyskania przychodu w relacji do przedmiotu postępowania sądowego oraz zachowania podatnika

Podejmując próbę wyjaśnienia relacji zachodzącej pomiędzy poniesionym kosztem postępowania sądowego a przedmiotem postępowania sądowego oraz zachowania podatnika w postępowaniu sądowym, w pierwszej kolejności należy określić, czym są koszty postępowania i czy pełnią jakąkolwiek funkcję związaną z osiągnięciem przychodów lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów.

szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=362305&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc (dostęp: 20.09.2018 r.).

³³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2016 r., ILPB3/4510-1-502/15-5/AO 460563/I (25-01-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=460563&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

Definicja kosztów procesu została wskazana w art. 98 § 2 zd. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego³⁴, zgodnie z którą do niezbędnych kosztów procesu prowadzonego przez stronę osobiście lub przez pełnomocnika niebędącego adwokatem, radcą prawnym lub rzecznikiem patentowym, zalicza się poniesione przez nią koszty sądowe³⁵, koszty przejazdów do sądu strony lub jej pełnomocnika oraz równowartość zarobku utraconego wskutek stawiennictwa w sądzie. Ponadto do niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata zalicza się wynagrodzenie, jednak nie wyższe niż stawki opłat określone w odrębnych przepisach³⁶, i wydatki jednego adwokata, koszty sądowe oraz koszty nakazanego przez sąd osobistego stawiennictwa strony. Oprócz tego, zgodnie z zasadą odpowiedzialności za wynik procesu, strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu).

Podobnie jak na gruncie ustaw podatkowych, tak też na gruncie ustawy procesowej pojęcie niezbędności oraz celowości kosztów procesu jest nieostre, toteż podlega ono ocenie sądu, która zależy od konkretnych okoliczności sprawy oraz od jej charakteru. Sąd powinien w szczególności rozważyć, czy czynność, która spowodowała koszty, była – w ujęciu obiektywnym – potrzebna do realizacji praw strony, a także czy poniesione koszty stanowiły – również z obiektywnego punktu widzenia – wydatek konieczny i do jakiego poziomu³⁷.

Na potrzeby opracowania obligatoryjne stało się zbadanie istnienia relacji pomiędzy kodeksową koniecznością wydatku oraz ustawową celowością. Dokonana analiza orzecznictwa podatkowego skłania do wniosku, że taka relacja zachodzi, a oba terminy posiadają zbiór wspólnych

³⁴ Dz.U. z 2016 r. poz. 1822, t.j. z dnia 9.11.2016 r.

³⁵ Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 623, t.j. z dnia 5.05.2016 r.) koszty sądowe obejmują opłaty i wydatki.

³⁶ Przepisy wykonawcze wydane na podstawie ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2016 r. poz. 1999, t.j. z dnia 12.12.2016 r.) oraz ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1870, t.j. z dnia 9.10.2017 r.).

³⁷ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2012 r., III CZP 33/12, OSNC 2013/2/14.

cech. W orzecznictwie wskazuje się, że w przypadku, gdy wszczynanie przez wnioskodawcę postępowań sądowych wiąże się z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, to skutkuje też koniecznością ponoszenia różnego rodzaju kosztów sądowych i kosztów związanych z udziałem podatnika w tym postępowaniu. Zatem za bezsporne uznać należy, że w takim przypadku ponoszony wydatek – koszt wynagrodzenia pełnomocnika – jest celowy i racjonalny³⁸. Omawiana interpretacja dotyczyła wnioskodawcy, który prowadzi działalność gospodarczą w zakresie windykacji należności, w tym też celu kieruje pozwy o zapłatę, w związku z czym ponosi koszty wynagrodzenia profesjonalnego pełnomocnika. W omawianym przypadku wnioskodawca korzysta stale z usług radcy prawnego, który reprezentuje podatnika w trakcie postępowania sądowego, za co każdorazowo pobiera stosowne wynagrodzenie – wystawia odpowiednią fakturę VAT. Natomiast na skutek wniesionych pozwów sądy w wydawanych orzeczeniach (nakazach zapłaty, wyrokach) orzekają o zwrocie kosztów zastępstwa procesowego oraz o ich wysokości, obciążając nimi pozwanego, który przegrał sprawę. Stąd też w tym wyjątkowym przypadku można nawet mówić o bezpośredniości kosztów podatnika.

Podobne wnioski należy wyciągnąć również w sytuacji, gdy koszt procesu podatnika nie jest kosztem bezpośrednim podatnika. Cechę łączącą oba rodzaje kosztów stanowi konieczność udziału w procesie sądowym, który jest związany z działalnością gospodarczą podatnika. Odnosząc zatem powyższe do rozważań dotyczących konieczności i niezbędności, bez ryzyka można stwierdzić, że koszty procesu, w tym koszty zastępstwa procesowego z tytułu udziału podatnika w procesach sądowych, pozostają w związku z całokształtem prowadzonej przez niego działalności wtedy, kiedy zostały poniesione w celu ochrony jego interesów. Ponadto koszty uznać należy za posiadające ww. cechy

³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 stycznia 2013 r., ILPB3/423-412/12-2/JG 341637/I (02-01-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=341637&poziomDostep=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

wtedy, gdy udział w postępowaniu sądowym ma na celu ochronę wnioskodawcy przed uszczupleniem jego majątku, wykorzystywanego w działalności gospodarczej prowadzonej w celu osiągnięcia przychodów. Uznać zatem należy, że wskazane wydatki mają w takim przypadku racjonalne i ekonomiczne uzasadnienie i służyły zachowaniu źródła przychodów wnioskodawcy³⁹.

Analizie należy również poddać związek wydatku w postaci kosztów postępowania z przegraną w procesie. Zdaniem organów podatkowych fakt przegrania sporu nie decyduje o możliwości zakwalifikowania danych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Natomiast decydujące znaczenie ma to, czy dany koszt został poniesiony w celu zabezpieczenia bądź zachowania źródła przychodu⁴⁰. Powyższe twierdzenie jest konsekwencją tezy, z której wynika, że jeżeli działania podatnika podyktowane są ochroną jego interesów, a wydatki ponoszone są na obronę własnych praw, to w konsekwencji może je zaliczyć do kosztów podatkowych. Uznać zatem należy, że wydatki poniesione z tytułu zryczałtowanych kosztów zastępstwa procesowego, w tym kosztów sądowych oraz wynagrodzenia biegłego, pomimo przegranej mają swoje racjonalne i ekonomiczne uzasadnienie, ponieważ służą zachowaniu źródła przychodów⁴¹.

W jakich przypadkach zatem należy odmówić podatnikowi możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z udziałem w postępowaniu sądowym? Czy taka ewentualność może

³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 lipca 2017 r., IBPB-1-2/4510-533/16/MM 480329/I (18-07-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=480329&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2013 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

wynikać z samego przedmiotu postępowania sądowego, względnie może być spowodowana zachowaniem podatnika?

Ustawodawca wyłączył z możliwości uznania za koszt podatkowy pewnego rodzaju wydatki stanowiące przedmiot postępowania sądowego. Tym samym z punktu widzenia prowadzonego badania istotne jest ustalenie, czy ustawowe wyłączenie wydatku z kosztów uzyskania przychodu pociąga za sobą brak możliwości zaliczenia kosztów postępowania sądowego do kosztów uzyskania przychodu. Dokonana analiza zebranego orzecznictwa wskazuje, że fakt wyłączenia jakiegoś wydatku z KUP pozostaje bez wpływu na kwalifikację kosztów procesu związanych z tym wydatkiem. Podobnie jest z wydatkami, które są przedmiotem postępowania, a których z innych przyczyn niż wyłączenie ustawowe nie można zliczać do KUP. Praktycznym przykładem powyższego twierdzenia może być pogląd zaczerpnięty z orzecznictwa podatkowego, zgodnie z którym koszty postępowania, jakie podatnik ponosi w związku ze sprawami pracowniczymi, należy uznać za wydatki na obronę swoich praw i w rezultacie można zaliczyć do kosztów podatkowych. Konsekwencją tego twierdzenia powinien być wniosek, z którego wynika, że poniesienie kosztów sądowych oraz kosztów zastępstwa procesowego ma na celu uchronienie źródła przychodu – majątku wykorzystywanego do działalności gospodarczej, a udział w postępowaniu sądowym jest naturalnym ryzykiem związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą przedsiębiorcy (podatnika). Zatem koszty sądowe oraz koszty zastępstwa procesowego związane z prowadzonymi sprawami przeciwko pracodawcy można uznać za koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy podatkowej⁴², oczywiście przy założeniu, że podatnik, oceniając związek wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą, zakłada, że dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu⁴³.

⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 listopada 2012 r., ILPB3/423-323/12-4/JG 342679/I (22-11-2012), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=342679&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 listopada 2012

Ostatnie twierdzenie pociąga za sobą potrzebę ustalenia, jakie przyczyny zależne od woli i świadomości podatnika mogą mieć wpływ na możliwość (względnie brak możliwości) zakwalifikowania wydatków związanych z udziałem w postępowaniu sądowym jako kosztu uzyskania przychodu.

Na powyższe relacje może wskazywać zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo. Co prawda, formułowane rozważania teoretyczne dotyczące osoby podatnika są zasadniczo uogólnione do całej regulacji dotyczącej kosztów postępowania, niemniej nie wyklucza to możliwości podjęcia próby zawężenia tych uwag do przedmiotu niniejszego opracowania. W piśmiennictwie wskazuje się na zamiar kwalifikowany, tj. racjonalny zamiar podmiotu⁴⁴. Cecha racjonalności w tym wypadku może zostać oceniona przez pryzmat ekonomicznej zasadności poniesionego wydatku⁴⁵.

Podobnie czyn związany z zamiarem podatnika musi nosić cechy racjonalności, co oznacza, że przynajmniej w swoim założeniu ma wywołać określone przez podatnika następstwa. W doktrynie czyn podatnika został porównany do działań prawodawcy, które uznać należałoby za nieracjonalne, gdyby ustanawiając pewne rozwiązania prawne, wiedział, że zrealizowanie zakładanego następstwa jest obiektywnie niemożliwe⁴⁶. Z powyższego twierdzenia można wyprowadzić wniosek, że na zamiar składa się strona intelektualna, tj. świadomość celu, oraz woluntatywna, tj. dążenie do realizacji założonego celu, co oznacza, że podatnik powinien wyobrazić sobie cel oraz hipotetyczną możliwość jego osiągnięcia, a następnie podjąć

r., ILPB3/423-314/12-4/EK 343454/I (19-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=343454&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁴⁴ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 273-274.

⁴⁵ *Ibidem*. Taka ocena nie jest równoznaczna z ingerencją w swobodę jego decyzji gospodarczych. Te bowiem w istocie podejmuje w sposób autonomiczny każdy podmiot gospodarczy, natomiast ocena podatkowych skutków takich działań zastrzeżona jest dla organów podatkowych. Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 9 maja 2007 r., I SA/Op 146/07, LEX nr 302205.

⁴⁶ A. Gomułowicz, *Prawna formuła...*, op. cit., s. 44.

i wykonywać działania ukierunkowane na jego osiągnięcie. Można zatem wyprowadzić kolejne dwa wnioski. Z pierwszego wynika, iż podatnik nie powinien podejmować żadnych czynności związanych z realizacją celu niemożliwego lub mało prawdopodobnego do osiągnięcia w sytuacji, w której pierwotnie miał lub mógł zdobyć wiedzę w tym zakresie. Drugi wniosek wyraża się w twierdzeniu, iż podatnik powinien porzucić podjęte czynności ukierunkowane na osiągnięcie celu w sytuacji, w której uświadomi sobie, że cel nie jest możliwy do zrealizowania lub jego realizacja jest mało prawdopodobna⁴⁷. Konstatacja ta jest podyktowana koniecznością zminimalizowania nieuzasadnionych wydatków.

Zawężając ogólne rozważania dotyczące wiedzy podatnika w zakresie celu ponoszonych wydatków, na podstawie przeanalizowanego orzecznictwa podatkowego można wymienić te przesłanki związane ściśle z przedmiotem sprawy lub osobą dłużnika, które zasadniczo zawsze będą eliminowały z kosztów uzyskania przychodu wydatek związany z udziałem podatnika w postępowaniu sądowym. Mianowicie stanie się tak w sytuacji, gdy:

- ze strony podatnika występuje ewidentna wina umyślna,
- ze strony podatnika doszło do obejścia przepisów prawa,
- działania podatnika były niezgodne z zasadami współżycia społecznego,
- działania podatnika nie zmierzały oraz nie zmierzają do obrony majątku oraz zabezpieczenia źródła przychodu⁴⁸,
- świadczenie podatnika nie zostało zasądzone jedynie na podstawie zasad współżycia społecznego,
- podatnik (dłużnik) podejmował działania zmierzające do nieuzasadnionego przedłużenia postępowania,
- wysokość roszczenia wynikała z zaniedbań podatnika (wierzyciela) w dochodzeniu świadczeń,

⁴⁷ Szerzej na temat zamiaru podatnika: *Ibidem*, s. 440-449.

⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2017 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

- postępowanie sądowe w sprawie wnioskodawcy zostało wszczęte w związku z winą leżącą po stronie podatnika⁴⁹.

Nawet pobieżnie analizując wskazane wyliczenie, można dostrzec, że powyższy katalog nie stanowi wyliczenia zamkniętego, ale zawiera pojęcia nieostre, które z jednej strony pozwalają powiązać świadomość i zachowanie podatnika z wydatkiem będącym kosztem udziału w postępowaniu sądowym, z drugiej zaś strony pozwalają zastosować je w różnych przedmiotowo sprawach.

W powyższym katalogu zawierają się przesłanki negatywne o charakterze ogólnym, jak i bardziej szczegółowym, a to z tego względu, że zamiarem organów podatkowych było sformułowanie mających cechy stałości pewnych wyłączeń, które będą odnosić się do szczególnego rodzaju kosztów, jakimi są koszty postępowania sądowego.

5. Ustawowe wyłączenie niektórych kosztów postępowania

Prawodawca w art. 23 ust. 1 pkt 14 PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 14 CIT zdecydował się na wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań. Ratio legis tego uregulowania jest oczywiste, nie można bowiem premiować podatników, którzy postępują sprzecznie z zasadą *pacta sunt servanda*.

Ustawodawca zdecydował, że omawianym wyłączeniem nie są objęte koszty poniesione w innej fazie postępowania. Nie są więc tymi kosztami koszty procesu poniesione w postępowaniu rozpoznawczym⁵⁰.

Uregulowanie to ponadto odnosi się nie tylko do określonej kategorii wydatków, ponieważ przepis ten dotyczy zarówno kosztów egzekucyjnych powstałych w trakcie egzekucji zobowiązań o charakterze

⁴⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 listopada 2014 r., ILPB3/423-472/13-3/JG 375275/I (03-01-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=488314&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

⁵⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2003 r., I SA/Wr 710/02, LEX nr 90447.

cywilnoprawnym, jak i administracyjnym⁵¹, ale również do określonej kategorii podmiotów. Z przytoczonej regulacji wynika, że ma ona zastosowanie do dłużników, a nie wierzycieli, na co wskazuje użyty w tekście przepisu zwrot „kosztów [...] związanych z niewykonaniem zobowiązań”⁵². W odniesieniu do zobowiązań cywilnoprawnych będą to regulowane kodeksem postępowania cywilnego, a związane z egzekucyjnym postępowaniem sądowym opłaty egzekucyjne oraz wydatki w toku egzekucji⁵³.

Jedyną wątpliwością interpretacyjną może budzić użyte przez prawodawcę określenie nieostre, wyrażające się w sformułowaniu „niewykonanie zobowiązania”. Wobec braku odrębnej definicji w zakresie prawa podatkowego drogą wykładni systemowej zewnętrznej można podjąć próbę zdefiniowania powyższego pojęcia zgodnie z przyjętą wykładnią operatywną dokonaną w obrębie prawa cywilnego. W orzecznictwie z niewykonaniem zobowiązania mamy do czynienia wówczas, gdy jego przedmiot nie został zrealizowany, nie osiągnięto celu przyświecającego danemu stosunkowi umownemu, objęte umową świadczenie nie zostało spełnione⁵⁴. Wynika z tego, że zamiarem prawodawcy było również dosyć precyzyjne określanie zachowania, które eliminuje wydatek z kosztów uzyskania przychodów.

6. Ocena obowiązującego uregulowania w kontekście zasady elastyczności

W nauce prawa podatkowego wskazuje się zarówno na konieczność zapewnienia elastyczności prawa podatkowego, jak też na jej granice. Potrzeba uelastycznienia tekstu aktu prawnego może z kolei wynikać

⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1233/97, LEX nr 38727.

⁵² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1238/97, LEX nr 38985.

⁵³ Koszty egzekucji ustala – w zależności od tego, do kogo należy przeprowadzanie egzekucji – sąd lub komornik sądowy (organy egzekucyjne). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 marca 2004 r., I SA/Ka 541/03, LEX nr 2223419.

⁵⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2017 r., V ACa 471/16, LEX nr 2302144.

z chęci nadania określonym przepisom treści ponadczasowej, uwzględnienia, że różne stany faktyczne objęte przez dany przepis nie powinny być traktowane w identyczny sposób, unikania nadmiernej szczegółowości⁵⁵.

Elastyczność ma zapewnić w szerszym kontekście uniwersalność norm zawartych w przepisach. Dlatego też nieostrość pojęcia sprowadza się do braku możliwości precyzyjnego określenia kręgu jego desygnatów⁵⁶, w konsekwencji czego wykładnia takiego pojęcia zostaje oddana niejako w ręce osób stosujących prawo, zazwyczaj tych, które działają w imieniu państwa. Ta ostatnia uwaga na gruncie prawa podatkowego ma niebagatelne znaczenie, bowiem wykładni klauzuli generalnej czy pojęcia nieostrego dokona ostatecznie organ podatkowy, który z założenia – jako organ postępowania inkwizycyjnego – będzie interpretował omawiane pojęcia zgodnie z zasadą *semper pro fisci*, a co najmniej w sposób ukierunkowany na minimalizację strat związanych z wpływem podatków do budżetu, często z pominięciem interesu podatnika i jego racji.

Zuwagi właśnie na powszechny w praktyce orzeczniczej „luz decyzyjny” w doktrynie zasadnie zadawane są pytania o granice elastyczności. Dostrzeżony problem wyraża się w twierdzeniu, zgodnie z którym dla obu stron stosunku prawnego zobowiązania podatkowego elastyczność może przedstawiać się inaczej, tj. niekoniecznie w identycznym zakresie, co może przełożyć się na zakres ingerencji organu podatkowego w sferę podejmowanych działań przez podatnika⁵⁷.

Wprowadzona do ustawy klauzula generalna została poddana krytyce z uwagi na niezapewnienie odpowiedniego stopnia elastyczności regulacji odnoszącej się do kosztów uzyskania przychodów, w szczególności w zakresie stopnia określoności użytego przez prawodawcę pojęcia

⁵⁵ G. Wierczyński, *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, w: Idem, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 760.

⁵⁶ M. Kokoczewski, M. Wędrychowski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz – ABC*, Warszawa 2003, s. 197.

⁵⁷ P. Borszowski, *Normatywne określenie...*, op. cit., s. 361-368.

„celu”⁵⁸. Z tym stwierdzeniem nie sposób polemizować, niemniej jest to twierdzenie ogólne, dotyczące kosztów bez sprecyzowania, o które koszty konkretnie chodzi, więc może ono w praktyce odnosić się do kosztów nieoznaczanych rodzajowo, tj. wszystkich, niektórych, pojedynczych.

Poczynione uwagi odnoszące się do istniejącej regulacji dotyczącej kosztów procesu, a w szczególności niejednorodność orzecznictwa podatkowego w zakresie kosztów postępowania, wskazują na potrzebę ingerencji ustawodawcy być może w podobny sposób, w jaki został skonstruowany przepis art. 23 ust. 1 pkt 14 ustawy o PIT oraz przepis art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT, tj. w zakresie kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań.

7. Wnioski końcowe

Zagadnienie kosztów postępowania zasadniczo zawsze będzie związane z różnorodnością postępowań sądowych, w których są one ponoszone. Niejednorodny charakter tego typu wydatków skłania do wniosku, że sytuacja podatnika, a tym samym możliwość potrącenia kosztów, może być uzależniona od różnych czynników, zarówno subiektywnych, jak i obiektywnych, tych, które od woli podatnika zależą, oraz tych, na które podatnik wpływu nie ma, np. wysokość kosztów zasądzona na rzecz przeciwnika. Z tych też właśnie względów bez ingerencji w podstawowe założenia ustawy dotyczące kosztów uzyskania przychodów należałoby rozważyć wyłączenie pewnego typu kosztów, które z założenia nie będą zgodne z celem ustawy albo zostały wygenerowane z winy podatnika. Rodzi to np. pytanie, dlaczego zatem ustawodawca, wyłączwszy możliwość potrącenia jako kosztu wierzytelności przedawnionych, nie poszedł o krok dalej i nie uznał, iż niedochowanie staranności przez wierzyciela w zakresie dochodzenia tych kosztów i w konsekwencji przegrana na skutek zarzutu przedawnienia nie powinna wyeliminować z kosztów uzyskania przychodów kosztu związanego z wdaniem się w proces.

⁵⁸ Ibidem.

Wydaje się, że wartość, jaką stanowi pewność obrotu, może wymagać rozszerzenia istniejących rozwiązań prawnych na inne fazy postępowania aniżeli postępowanie egzekucyjne, tym bardziej, że w orzecznictwie można dostrzec tendencję do odmowy uznania za koszt wydatków, które były niecelowe, a źródło takiego stanu rzeczy znajdowało się w osobie podatnika.

BIBLIOGRAFIA

1. Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
2. Borszowski P., *Normatywne określenie „kosztów podatkowych z działalności gospodarczej” – zagadnienie elastyczności*, w: L. Etel, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian: Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Białystok 2012.
3. Gomułowicz A., *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.
4. Haski K., *Podatek dochodowy od osób fizycznych w roku 2009*, Skierniewice 2009.
5. Kokoczewski M., Wędrychowski M. (red.), *Zasady techniki prawodawczej, Komentarz – ABC*, Warszawa 2003.
6. Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.
7. Michałkowska K., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011.
8. Nykiel W., Mariański A., Strzelec D., Walińska E., Bojanowski W., Wencel A., *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007.
9. Styczyński R., *Koszty w podatku CIT w 2009 r. Komentarz*, Wrocław 2009.
10. Wierczyński G., *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, w: Idem, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016.

Orzecznictwo sądów administracyjnych

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1233/97, LEX nr 38727.

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 23 czerwca 1999 r., I SA/Gd 1238/97, LEX nr 38985.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) we Wrocławiu z dnia 31 lipca 2003 r., I SA/Wr 710/02, LEX nr 90447.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 października 2016 r., II FSK 2747/14, LEX nr 2168492.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2017 r., II FSK 95/15, LEX nr 2260663.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 marca 2004 r., I SA/Ka 541/03, LEX nr 2223419.
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2005 r., I SA/Gd 776/02, LEX nr 290125.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 9 maja 2007 r., I SA/Op 146/07, LEX nr 302205.
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 3521/14, LEX nr 1941097.
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 kwietnia 2016 r., I SA/Gl 1072/15, LEX nr 2046090.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2198/16, LEX nr 2364787.
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Gd 514/17, LEX nr 2313950.
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2017 r., III SA/Wa 2365/15, LEX nr 2373676.
14. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 lipca 2017 r., III SA/Wa 2885/16, LEX nr 2371481.
15. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Lu 380/17, LEX nr 2373617.
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Po 247/17, LEX nr 2346943.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego

1. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 2012 r., III CZP 33/12, OSNC 2013/2/14.

Orzecznictwo sądów powszechnych

1. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 marca 2017 r., V ACA 471/16, LEX nr 2302144.

Orzecznictwo organów podatkowych

1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 listopada 2012 r., ILPB3/423-314/12-4/EK 343454/I (19-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=343454&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 listopada 2012 r., ILPB3/423-323/12-4/JG 342679/I (22-11-2012), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=342679&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 stycznia 2013 r., ILPB3/423-412/12-2/JG 341637/I (02-01-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=341637&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 września 2013 r., IPTPB3/423-198/13-4/IR 362305/I (09-09-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=362305&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

5. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 maja 2014 r., ITPB3/423-64c/14/MK 404957/I (07-05-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=404957&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

6. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 listopada 2014 r., ILPB3/423-472/13-3/JG 375275/I (03-01-2014), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=488314&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

7. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2016 r., ILPB3/4510-1-502/15-5/AO 460563/I (25-01-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=460563&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).
8. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2017 r., ITPB4/423-21/12/AM 351732/I (27-02-2013), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=351732&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).
9. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izba Skarbowej w Katowicach z dnia 18 lipca 2017 r., IBPB-1-2/4510-533/16/MM 480329/I (18-07-2016), <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=480329&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> (dostęp: 20.09.2018 r.).

dr Paweł Majka

UNIwersytet Rzeszowski

ORCID ID: 0000-0003-4315-4133

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

UNIwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ORCID ID: 0000-0002-1606-7790

Glosa do wyroku NSA w Warszawie z dnia 19 maja 2017 r. (II GSK 2625/15)¹

Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court on May 19, 2017

Streszczenie

Głosowany wyrok NSA dotyczy problematyki umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, które to pojęcie dotyczy składek na ubezpieczenia społeczne oraz odsetek za zwłokę, kosztów egzekucyjnych, kosztów upomnienia i dodatkowej opłaty. Autorzy zakwestionowali pogląd wyrażony przez skarżącego, że z treści ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych należy wywieść konieczność stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w części dotyczącej umorzenia zaległości podatkowej. Autorzy podzielili natomiast pogląd sądu, że przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych zawierają odesłanie do Ordynacji podatkowej wyłącznie w zakresie zasad i wysokości ustalania należnych od płatnika składek odsetek za zwłokę. Brak jest podstaw prawnych, aby to odesłanie traktować rozszerzająco w zakresie stosowania Ordynacji podatkowej regulującej umorzenia zaległości. W opracowaniu poruszono również problem teoretycznego zagadnienia

¹ LEX nr 2306790.

istnienia wspólnego modelu stosowania przepisów regulujących ulgi w spłacie danin publicznych. Autorzy dokonali także oceny przyjętego w ustawie systemowej modelu odsyłania w zakresie części instytucji do przepisów Ordynacji podatkowej oraz przedstawili związane z tym problemy ze stosowaniem prawa.

Summary

The analysed judgment concerns the problem of annulment of arrears of receivables due to "social security contributions", which term refers to social security contributions and interest for late payment, enforcement costs and an additional fee. The authors did not agree with the Insured's view that the regulations of the Tax Ordinance in the part concerning the annulment of tax arrears should be applied to the Act on the Social Insurance System. The study also analysed the problem of the theoretical issue of the existence of a common model for the application of the provisions governing concessions in the payment of public levies. The authors also consider the applicable general model of referring in the Social Insurance Act to the provisions of the Tax Ordinance and presented some problems with the application of the law.

Tezy:

I. Przepisy art. 23 ust. 1 oraz art. 31 u.s.u.s. zawierające odesłanie do ustawy z 1997 r. – Ordynacja podatkowa – nie dają podstaw, aby wyciągać z nich dalej idące konsekwencje niż te, które wyraźnie i jednoznacznie wynikają z ich treści.

II. W zakresie odnoszącym się do prawnych podstaw umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne intencją ustawodawcy było to, aby tworzone rozwiązania prawne miały charakter systemowy oraz jednolity, zarówno gdy chodzi o zasady i szczegółowe przesłanki (warunki) umarzania wymienionych należności jako należności głównych z tytułu niepłaconych składek oraz należności z tytułu odsetek za zwłokę od

składek nieopłaconych w terminie, jak również gdy chodzi o źródło prawa, na gruncie którego te rozwiązania prawne miałyby być ustanowione.

1. Problematyce dotyczącej składek na ubezpieczenia społeczne poświęcona jest ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych². Ustawodawca przyjął, że nie jest zasadne regulowanie wszystkich aspektów prawnych związanych ze składkami w tej ustawie w sytuacji, gdy możliwe jest stosowanie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³. Wprawdzie składki na ubezpieczenia społeczne nie są *de lege lata* (na płaszczyźnie prawnej) zaliczane do podatków⁴, jednakże posiadają bardzo podobną konstrukcję i zbliżony charakter prawny. Zasadnie w związku z tym do ustawy systemowej wprowadzono odesłania do Ordynacji podatkowej. Problemy z tym związane, które pojawiają się w praktyce, wynikają z tego, że przepisy Ordynacji podatkowej należy stosować „odpowiednio”⁵.

2. Jednym z kluczowych przepisów dla głosowanego orzeczenia jest art. 24 ust. 2 ustawy systemowej, który definiuje pojęcie „należności z tytułu składek” – są to składki na ubezpieczenia społeczne oraz odsetki za zwłokę, koszty egzekucyjne, koszty upomnienia i dodatkowa opłata. Umieszczenie definicji „należności z tytułu składek” w art. 24 ust. 2 uznać należy za błąd legislacyjny. Nie sposób zrozumieć, dlaczego ustawodawca wyjaśnienia tego pojęcia nie umieścił w art. 4, zawierającym swoisty słowniczek pojęć ustawowych. Należy podkreślić, że w art. 4 („Użyte w ustawie określenia oznaczają”) zdefiniowano m.in. „składki” (art. 4 pkt 3), więc wydaje się, że w kolejnym punkcie umiejscowiona

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm. (dalej również jako „ustawa systemowa”, „u.s.u.s.”).

³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm. (dalej również jako „Ordynacja podatkowa”).

⁴ Zob. np. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia społeczne i ich charakter prawny*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, Tom XVI, 2007, s. 349-358.

⁵ „Odpowiednie” stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oznacza konieczność uwzględniania charakteru i specyfiki ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Na temat „odpowiedniego” stosowania przepisów zob. np. J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3, s. 367-376; na temat „odpowiedniego” stosowania Ordynacji podatkowej do należności z tytułu składek – zob. np. W. Morawski (w.): *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, pod red. J. Wantoch-Rekowskiego, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015, s. 288-289.

powinna być definicja „należności z tytułu składek”. Umieszczenie definicji kluczowych pojęć poza art. 4 utrudnia prawidłową interpretację przepisów ustawy systemowej.

Będące przedmiotem sporu, który trafnie rozstrzygnął NSA, umorzenie dotyczy nie składek na ubezpieczenia społeczne, ale właśnie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Umorzenie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zostało uregulowane w art. 28 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Przepis ten oraz wydane na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 28 ust. 3b rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne⁶ umożliwiają Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych rozstrzyganie wniosków w przedmiocie umorzenia. Inne akty prawne, w tym Ordynacja podatkowa, stosowane są tylko do wykładni niektórych aspektów enumeratywnie określonych w art. 28 przesłanek, określających całkowitą nieściągalność.

3. W głosowanym orzeczeniu zostało przedstawione nietrafne stanowisko wnioskodawcy, który z treści art. 23 ustawy systemowej wywodził konieczność stosowania art. 67a Ordynacji podatkowej w części dotyczącej umorzenia zaległości podatkowej.

Jest bezsporne, że art. 23 ust. 1 ustawy systemowej zawiera odesłanie do Ordynacji podatkowej, ale tylko w zakresie zasad i wysokości ustalania należnych od płatnika składek odsetek za zwłokę. Brak jakichkolwiek podstaw prawnych, aby to odesłanie traktować rozszerzająco, np. w zakresie stosowania art. 67a Ordynacji podatkowej.

Szerszym problemem jest natomiast teoretycznoprawne zagadnienie ewentualnego istnienia wspólnego modelu stosowania przepisów regulujących ulgi⁷ w spłacie danin publicznych. Daniny publiczne to

⁶ Dz.U. Nr 141, poz. 1365.

⁷ W celu łatwiejszego odnoszenia treści regulacji ustawy systemowej do przepisów Ordynacji podatkowej na potrzeby niniejszej glosy przyjęto, że umorzenie należności z tytułu składek ma funkcjonalnie charakter ulgi. Na płaszczyźnie teoretycznoprawnej w literaturze wskazano jednak, że do ulg nie zalicza się umorzenia należności z tytułu składek – zob. obszerne analizy na ten temat: J. Wantoch-Rekowski, *Ułatwienia w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne – zagadnienia*

szeroka kategoria obejmująca, zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁸, podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw⁹. W zakresie stosowania ulg w spłacie danin publicznych obejmujących m.in. ich umorzenie występują trzy możliwe rozwiązania modelowe. Przede wszystkim ustawa regulująca daną daninę może przewidywać wyłączenie stosowania Ordynacji podatkowej przy jednoczesnym uregulowaniu kwestii ulg w spłacie konkretnej daniny (np. art. 281 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska¹⁰ w zakresie podwyższonych opłat związanych z korzystaniem ze środowiska w części, która stanowi nadwyżkę nad opłatą podstawową). Przepisy ustawy regulujące daną daninę mogą także odsyłać w tym zakresie do uregulowań Ordynacji podatkowej (tj. art. 67a–67e Ordynacji podatkowej)¹¹. Ostatnie z możliwych rozwiązań dotyczy danin będących środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, odnośnie do których ulgi stosowane są na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych (tj. art. 64-67 ustawy o finansach publicznych). Wspólnym elementem tych trzech rozwiązań jest to, że w toku postępowania organy stosują

terminologiczne, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 3, s. 35-44, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.028>. Relacje między „ulgami” a „umorzeniem” w kontekście składek analizował także Z. Ofiarski – zob. *Przesłanki pozytywne umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 2, s. 9-28, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.014>.

⁸ Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm. (dalej również jako „ustawa o finansach publicznych”).

⁹ Szerzej na temat pojęcia i rodzajów danin publicznych – W. Wójtowicz, *Daniny publiczne* (w:) *System prawa finansowego. Prawo daninowe* Tom III, pod red. L. Etela, Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 15-22.

¹⁰ Tekst jednolity: Dz.U. z 2018, poz. 799; jednocześnie na podstawie art. 281 ust. 3 powołanej ustawy w przypadku administracyjnych kar pieniężnych wykluczono stosowanie Ordynacji podatkowej m.in. w zakresie umarzania należności.

¹¹ Np. art. 6q ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1289 ze zm.).

uznanie administracyjne¹². Organ, rozstrzygając sprawę, działa bowiem w ramach uznania administracyjnego, decydując o wyborze konsekwencji prawnych (co najmniej dwóch) zaistnienia sytuacji związanej z hipotezą normy prawnej¹³. Z uwagi na uznanie administracyjne organ może więc nie uwzględnić wniosku o zastosowanie ulgi, pomimo że zachodzą przesłanki (organ nie ma zatem obowiązku zastosowania ulgi). Elementem wspólnym jest także to, że umarzanie danin publicznych w sytuacji, gdy wniosek składa podmiot prowadzący działalność gospodarczą, następuje z uwzględnieniem reguł udzielania pomocy publicznej. Poza powyższymi elementami wspólnymi obowiązujące przepisy nie zawierają jednolitych regulacji odnoszących się do umarzania danin publicznych i nie można tym samym przyjąć, że istnieje jednolity wspólny prawny model postępowania związanego ze stosowaniem ulg w ich spłacie. Rozwiązanie takie jest uzasadnione tym, że daniny publiczne pełnią różne cele i tym samym różne będą zasady ich wymiaru oraz umarzania¹⁴. Argumentacja powyższa pozwala również odrzucić koncepcję odwoływania się do regulacji Ordynacji podatkowej w sytuacji rozstrzygania sprawy związanej z umarzaniem daniny, jaką są odsetki za zwłokę, będące należnościami z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne.

Należy nadto wskazać, że ustawa systemowa w art. 31 zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej w zakresie wymienionych enumeratywnie przepisów podatkowych. W katalogu przepisów Ordynacji nie został jednak wymieniony art. 67a. Prawdłowo zatem przyjął NSA, że „przepisy art. 23 ust. 1 oraz art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych zawierające odesłanie do ustawy Ordynacja podatkowa nie dają podstaw, aby wyciągać z nich dalej

¹² Szerzej na temat uznania administracyjnego: Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 289-291; J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 15-26.

¹³ Tak w zakresie stosowania uznania w zakresie umorzenia zaległości podatkowych - B. Brzeziński (red.), H. Filipczyk, M. Kalinowski (red.), K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska (red.), J. Orłowski, E. Prejs, J. Pustuł, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2015, s. 266.

¹⁴ Por. J. Wantoch-Rekowski, *Umarzanie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2004, nr 3, s. 37.

idących konsekwencji niż te, które wyraźnie i jednoznacznie wynikają z ich treści”. Kwestią odrębną jest natomiast ocena przyjętego w ustawie systemowej modelu odsyłania w zakresie części instytucji do przepisów Ordynacji podatkowej oraz związane z tym problemy ze stosowaniem prawa. Przykładowo w związku ze stosowaniem przepisów Ordynacji podatkowej o odpowiedzialności osób trzecich do tego samego podmiotu (tj. będącego jednocześnie podatnikiem i zobowiązanym z tytułu składek) za zobowiązania podatkowe oraz należności z tytułu składek powstają sytuacje, w których występowanie przesłanek odpowiedzialności podmiotu jest oceniane przez organy podatkowe, kontrolowane pod względem zgodności z prawem wydanej decyzji przez sądy administracyjne oraz przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, którego decyzja jest następnie kontrolowana przez sądy powszechne. Odmienne są także procedury, w toku których zapadają rozstrzygnięcia sądów. Efektem przyjętego rozwiązania są występujące w praktyce liczne rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych oraz administracyjnych¹⁵.

Analizując problem, który był przedmiotem głosowanego wyroku w ujęciu teoretycznym, jedyną sytuacją, w jakiej można przyjąć konieczność odwołania się w toku interpretacji przepisów ustawy systemowej do regulacji innych ustaw dotyczących umarzania należności z tytułu składek, byłaby konieczność zastosowania analogii, przy czym możliwość taka ograniczałaby się wyłącznie do sytuacji usunięcia luki konstrukcyjnej (technicznej) w prawie¹⁶. Lukę konstrukcyjną (techniczną) należy bowiem wiązać z brakiem uregulowań niezbędnych do rekonstrukcji określonych instytucji prawnych.¹⁷ Luka taka stanowi proceduralną niekompletność regulacji, która utrudnia lub uniemożliwia podjęcie decyzji.¹⁸ Nie ulega

¹⁵ Zob. szerzej P. Majka, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne*, „Prawo Budżetu Państwa i Samorządu” 2017, nr 1, s. 34 i n., DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2017.002>.

¹⁶ J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1982, s. 148.

¹⁷ B. Brzeziński, *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego: Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1998, s. 23.

¹⁸ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2016, s. 161.

jednocześnie wątpliwości, że w sprawie rozstrzygniętej głosowanym wyrokiem nie występował problem luki konstrukcyjnej, a uzasadnienie wyroku Sądu dotyczyło oceny prawidłowości stanowiska strony opartego na tezie (nieuprawnionej) o stosowaniu do umorzenia odsetek za zwłokę od nieuiszczonych składek przepisów Ordynacji podatkowej. W sprawie nie było zatem podstaw do przyjęcia możliwości stosowania analogii. Odwołując się do poglądów doktryny, należy także stwierdzić, że w sytuacji stosowania ulgi, którą ustawodawca uregulował w sposób kompleksowy, pomimo istnienia podobnej ulgi w przepisach innych ustaw, stosowanie analogii, związanej przykładowo z usuwaniem luk aksjologicznych (tzn. opierających się na subiektywnym przekonaniu interpretatora o braku regulacji danej kwestii w wykładanych przepisach pomimo konieczności jej uregulowania), jest wykluczone¹⁹. Niezależnie od powyższych argumentów dodatkowo zastrzec należy, że nawet w sytuacji istnienia luki konstrukcyjnej wymagającej usunięcia, konieczne byłoby rozważenie tego, czy na zasadzie analogii nie jest właściwe w pierwszej kolejności stosowanie regulacji ustawy o finansach publicznych, a nie Ordynacji podatkowej.

4. Oceniając argumentację zawartą w głosowanym orzeczeniu, należy uwzględnić również charakter odsetek za zwłokę z tytułu nieuiszczonych w terminie składek. Codozasady, odsetki stanowią świadczenie wywodzące się z prawa cywilnego, które jest wynagrodzeniem za używanie cudzych pieniędzy lub innych rzeczy oznaczonych rodzajowo obliczone w stosunku do wartości sumy, od której są pobierane i w stosunku do czasu jej użycia²⁰. Świadczenie odsetek jest zawsze akcesoryjne wobec świadczenia głównego, a jego źródłem mogą być różne tytuły prawne (np. czynności prawne). Główna funkcja odsetek jest związana z wynagrodzeniem za korzystanie z cudzych pieniędzy lub rzeczy²¹. Wśród wszystkich odsetek

¹⁹ Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2013, s. 141.

²⁰ W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998, s. 70.

²¹ T. Dybowski, A. Pyrzyńska, *Świadczenie* [w:] E. Łętowska (red.), *System prawa prywatnego. Tom 5. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2006, s. 245.

szczególną rolę odgrywają odsetki związane z opóźnieniem w spełnieniu świadczenia. Odsetki tego typu należą się niezależnie od wykazania szkody. Możliwość żądania zapłaty odsetek oraz jednoczesnego uzyskania odszkodowania powoduje, że w doktrynie wskazuje się na występowanie w przypisywanej odsetkom funkcji odszkodowawczej również elementu swoistej represji wobec dłużnika²². Nie ulega jednocześnie wątpliwości, że na gruncie poszczególnych dziedzin prawa, w tym prawa daninowego, zasadniczym celem istnienia odsetek za zwłokę jest wzgląd ekonomiczny tej instytucji²³.

Jest oczywiste, że odsetki za zwłokę, pochodne od należności głównych (składki) mieszczą się w pojęciu „należności z tytułu składek”. Nie mogą podlegać w zakresie umorzenia innym przepisom niż należność główna. Co więcej, nawet w hipotetycznej sytuacji braku wymienienia odsetek za zwłokę jako podlegających umorzeniu w treści przepisów ustawy systemowej przewidujących umorzenie nie oznaczałoby to automatycznie możliwości umorzenia na podstawie innych przepisów (np. ustawy o finansach publicznych lub Ordynacji podatkowej). Ze względów powołanych wyżej w tej sytuacji należałoby uznać, że w ogóle brak jest podstaw do zastosowania ułatwienia dla płatnika składek w postaci ich umorzenia. Zgodzić należy się zatem z wywodami NSA, że „w zakresie odnoszącym się do prawnych podstaw umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne intencją ustawodawcy było to, aby tworzone rozwiązania prawne miały charakter systemowy oraz jednolity, zarówno gdy chodzi o zasady i szczegółowe przesłanki (warunki) umarzania wymienionych należności, jako należności głównych z tytułu nieopłaconych składek oraz należności z tytułu odsetek za zwłokę od składek nieopłaconych w terminie, jak również gdy chodzi o źródło prawa, na gruncie którego te rozwiązania prawne miałyby być ustanowione”. NSA prawidłowo skazał także, że „za oczywiste uznać należałoby również i to, że z punktu widzenia założenia o racjonalności działań prawodawczych

²² *Ibidem*, s. 246.

²³ Zob. np. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 201.

nie byłoby ani logiczne i celowe, ani też uzasadnione tworzenie w zakresie odnoszącym się do tożsamej przecież materii odrębnych rozwiązań prawnych – w tym zwłaszcza na gruncie różnych (odrębnych) aktów normatywnych – różnicujących w istotny sposób nie dość, że zasady umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, to również i szczegółowe przesłanki podejmowanych w tym przedmiocie decyzji.”

5. Odrębne uregulowanie umorzenia należności z tytułu składek w art. 28 ustawy systemowej i zaległości podatkowych w art. 67a Ordynacji podatkowej jest w pełni uzasadnione. Stosowanie do należności z tytułu składek art. 67a Ordynacji nie pozwalałoby na uwzględnienie specyfiki tej daniny publicznej. Przede wszystkim należy podkreślić, że za zaległości podatkowe odpowiada podatnik, a za należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne płatnik składek. Szczególną sytuacją jest łączenie przez jeden podmiot praw i obowiązków płatnika składek i ubezpieczonego. Uwzględnia to ustawa systemowa, która w art. 30 wprost zastrzega, że do składek finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek nie stosuje się art. 28. Jest oczywiste, że w art. 67a Ordynacji podatkowej takie zastrzeżenie nie występuje, ponieważ na płaszczyźnie zobowiązań podatkowych nie ma racji bytu.

Odmienne dla należności z tytułu składek i zobowiązań podatkowych oraz odsetek od tych należności są również przesłanki, których wystąpienie warunkuje możliwość zastosowania ulgi w postaci umorzenia, stanowiące jednocześnie kierunkowe dyrektywy wyboru rozstrzygnięcia, ograniczające uznaniowość decyzji. W wypadku zaległości podatkowych są to „ważny interes podatnika” oraz „interesu publicznego”. Pojęcia te to typowe zwroty niedookreślone, których treść należy każdorazowo łączyć z konkretną sprawą. Ważny interes dłużnika należy oceniać, kierując się obiektywną, aprobowaną społecznie skalą wartości. Jako wartości stojące wysoko w tej hierarchii należy traktować zdrowie, życie czy też możliwość zarobkowania²⁴. W orzecznictwie podkreśla się natomiast, że „interes

²⁴ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 lutego 2018 r. (I SA/Po 1085/17), LEX nr 2450432.

publiczny” odnosi się do wartości wspólnych dla grupy społecznej. Przykładowo zgodnie z wyrokiem WSA w Szczecinie z dnia 25 maja 2017 r.²⁵, zawierającym tezę reprezentatywną dla całego orzecznictwa, przesłankę „ważnego interesu publicznego” należy odnieść do dyrektywy postępowania, zgodnie z którą należy mieć na względzie respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak: sprawiedliwość, równość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji, a także sytuację, gdy zapłata zobowiązania podatkowego spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa.

Z kolei dla należności z tytułu składek materialnoprawną podstawą umorzenia jest art. 28 ust. 1-3a ustawy systemowej, przewidujący prawo do umorzenia tych należności w sytuacji ich całkowitej nieściągalności, a także w uzasadnionych przypadkach, w stosunku do składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych, będących równocześnie płatnikami składek, pomimo braku ich całkowitej nieściągalności. Jednocześnie brak całkowitej nieściągalności może mieć miejsce w uzasadnionych przypadkach, których wskazanie ustawodawca pozostawił ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego, upoważniając go w art. 28 ust. 3b ustawy systemowej, aby w drodze rozporządzenia określił szczegółowe zasady tego umarzania, z uwzględnieniem przesłanek uzasadniających to umorzenie, przy wzięciu pod uwagę ważnego interesu osoby zobowiązanej do opłacenia należności z tytułu składek oraz stanu finansów ubezpieczeń społecznych.

Porównanie przesłanek umorzenia zaległości podatkowych oraz należności z tytułu składek wskazuje na bardziej rygorystyczne ujęcie możliwości umarzania tych ostatnich²⁶. Słusznie w uzasadnieniu

²⁵ I SA/Sz 1063/16, CBOSA.

²⁶ Stosowanie ułatwień w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne jest uzależnione m.in. od „stanu finansów ubezpieczeń społecznych” – zob. J. Wantoch-Rekowski, *Stosowanie ułatwień w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne ze względu na tzw. stan finansów ubezpieczeń społecznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2013, nr 1, s. 25-38, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2013.002>.

głosowanego wyroku podkreślono zatem w kontekście podejmowania decyzji o umorzeniu, że szczególny charakter należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne wymaga, by biorąc pod uwagę ich publicznoprawny charakter oraz cele, na które są one przeznaczone, organy odpowiedzialne za ich pobór zachowywały szczególną staranność i ostrożność w dysponowaniu nimi.

6. Reasumując, głosowany wyrok zasługuje na aprobatę ze względu na prawidłowe rozstrzygnięcie oraz przekonującą argumentację. Jednocześnie analiza uzasadnienia komentowanego wyroku pozwala na uzupełnienie argumentacji o powołane wyżej tezy.

BIBLIOGRAFIA:

Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jednolity: Dz.U. z 2018, poz. 799).
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1289 ze zm.).
6. Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (Dz.U. Nr 141, poz. 1365).

Literatura

1. Brzeziński B. (red.), Filipczyk H., Kalinowski M. (red.), Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Morawski W., Nita A., Olesińska A. (red.), Orłowski J., Prejs E., Pustuł J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2015.
2. Brzeziński B., *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego: Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1998.
3. Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2013.
4. Czachórski W., *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
5. Dybowski T., Pyrżyńska A., *Świadczenie* (w:) Łętowska E. (red.), *System prawa prywatnego. Tom 5. Prawo zobowiązań – część ogólna*, C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2006.
6. Kowalski J., Lamentowicz W., Winczorek P., *Teoria państwa i prawa*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1982.
7. Leoński Z., *Zarys prawa administracyjnego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
8. Majka P., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne*, Prawo Budżetu Państwa i Samorządu 1/2017, DOI:

<http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2017.002>.

9. Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2016.

10. Morawski W., (w:) *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, pod red. J. Wantoch-Rekowskiego, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015.

11. Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań*, Gdańsk 2007.

12. Nowacki J., „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, Państwo i Prawo nr 3/1964.

13. Ofiarski Z., *Przesłanki pozytywne umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2/2014, s. 9-28, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.014>.

14. Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, ODDK, Gdańsk 2005.

15. Wantoch-Rekowski J., *Składki na ubezpieczenia społeczne i ich charakter prawny*, Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XVI, 2007.

16. Wantoch-Rekowski J., *Stosowanie ułatwień w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne ze względu na tzw. stan finansów ubezpieczeń społecznych*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1/2013, s. 25-38, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2013.002>.

17. Wantoch-Rekowski J., *Ułatwienia w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne – zagadnienia terminologiczne*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 3/2014, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2014.028>.

18. Wantoch-Rekowski J., *Umarzanie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne*, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 3/2004.

19. Wójtowicz W., *Daniny publiczne (w:) System prawa finansowego. Prawo daninowe* Tom III, pod red. L. Etela, Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.

Wykaz orzecnictwa

1. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 maja 2017 r. (I SA/Sz 1063/16), CBOSA.

2. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 lutego 2018 r. (I SA/Po 1085/17), LEX nr 2450432.

3. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 maja 2017 r. (II GSK 2625/15), LEX nr 2306790.

