

# KWARTALNIK

## Prawno-Finansowy

4/2020

Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii  
Uniwersytetu Wrocławskiego



# **KWARTALNIK**

Prawno-Finansowy

**Rada naukowa:**

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (przewodniczący)

Prof. dr hab. Wiesława Miemieć

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Prof. UWr dr hab. Krystyna Sawicka

Prof. JUDr Petr Mrkývka, Ph. D

**Komitet redakcyjny:**

Prof. dr hab. Paweł Borszowski (redaktor naczelny)

Prof. UWr dr hab. Witold Srokosz (za-ca redaktora naczelnego)

Dr Paweł Lenio (sekretarz)

Dr Artur Halasz (sekretarz)

**Redaktorzy tematyczni:**

Prof. dr hab. Patrycja Zawadzka (prawo bankowe i rynków finansowych)

Prof. UWr dr hab. Katarzyna Kopyściańska (prawo podatkowe)

Dr hab. Dobrosława Antonów (prawo podatkowe)

Dr hab. Przemysław Pest (prawo finansów publicznych)

# **KWARTALNIK**

## Prawno-Finansowy

**4/2020**

Redaktor naczelny Prof. dr hab. Paweł Borszowski

**Projekt okładki i layout:**

Marta Kubiak · [www.serw.us](http://www.serw.us)

**Skład i opracowanie techniczne:**

Aleksandra Kumaszką · [eBooki.com.pl](http://eBooki.com.pl)

**Korekta językowa:**

Magdalena Wojcieszak

**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 2022 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

dr Agnieszka Franczak

*Glosa do wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 12 stycznia 2021 r., LB przeciwko Węgrom (skarga nr 36345/16) w sprawie ochrony danych osobowych podatników – krytyczna* ..... 7

Jan Bort

*Wątpliwości interpretacyjne związane z opodatkowaniem budynków i budowli*..19

Michał Dziedzic

*Status prawny komunalnych spółek prawa handlowego*..... 37

Katarzyna Konieczna-Kłobut

*Grupa VAT – istotnym elementem pakietu Polskiego Ładu. Analiza korzyści, zasad funkcjonowania oraz ryzyk związanych z jej utworzeniem.* ..... 54

Jerzy Politowicz

*Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej w komórkach dochodzeniowo-sledczych urzędów celno-skarbowych* ..... 78





## **Glosa do wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 12 stycznia 2021 r., LB przeciwko Węgrom (skarga nr 36345/16) w sprawie ochrony danych osobowych podatników – krytyczna**

### **Gloss to the judgment of the European Court of Human Rights of 12 January 2021, LB v Hungary (Application No. 36345/16) on the protection of taxpayers' personal data – critical**

#### **Abstrakt**

Glosowany wyrok dotyczy problematyki ochrony danych osobowych podatników. Interpretacji został poddany art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka<sup>1</sup> (dalej: EKPCz) dotyczący prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego oraz art. 55 ust. 3 i 5 węgierskiej ustawy o administracji podatkowej z 2003 r. Zgodnie z prawem węgierskim na stronie tamtejszego Krajowego Urzędu Podatkowego i Celnego publikowany jest wykaz podatników, których zaległości podatkowe przekraczają 10 mln forintów węgierskich. W przypadku skarżącego opublikowane informacje obejmowały jego imię i nazwisko, adres zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej oraz kwotę niezapłaconego podatku. Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPCz) uznał, że węgierskie organy podatkowe nie naruszyły art. 8 EKPCz poprzez opublikowanie na swojej stronie internetowej danych osobowych podatników mających zaległości podatkowe.

---

<sup>1</sup> Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r., Dz. U. 1993 r., Nr 61 poz. 284.

**Słowa kluczowe:** prawo do prywatności, ochrona danych osobowych, Europejska Konwencja Praw Człowieka, prawo podatkowe

## Abstract

The judgment under review deals with the issue of the protection of taxpayers' personal data. Article 8 of the European Convention on Human Rights (hereinafter: ECHR) on the right to respect for private and family life and Article 55(3) and (5) of the Hungarian Tax Administration Act 2003 were interpreted. Under Hungarian law, a list of taxpayers whose tax arrears exceed 10 million Hungarian forints is published on the website of the Hungarian National Tax and Customs Administration. In the case of the applicant, the published information included his name, residential address, tax identification number and the amount of unpaid tax. The European Court of Human Rights (hereinafter: ECtHR) held that the Hungarian tax authorities did not violate Article 8 of the ECHR by publishing on their website the personal data of taxpayers with tax arrears.

**Keywords:** right to privacy, protection of personal data, European Convention on Human Rights, tax law

## 1. Stan faktyczny

Okoliczności sprawy były takie, że w styczniu 2016 r. węgierski organ podatkowy opublikował na swojej stronie internetowej, zgodnie z prawem krajowym, dane osobowe skarżącego. Na liście tzw. nierzetelnych podatników umieszczane są osoby, których zaległości podatkowe i długi przekroczą 10 milionów forintów węgierskich za poprzedni kwartał. Następnie skarżący znalazł się na liście tzw. głównych oszustów podatkowych zawierającej ewidencję osób, których zaległości podatkowe i długi przekraczały 10 milionów forintów węgierskich przez okres dłuższy niż 180 dni. Dane osobowe publikowane na tych listach obejmowały imię i nazwisko osoby, której dane dotyczą, adres zamieszkania, numer identyfikacji podatkowej oraz kwotę niezapłaconego podatku.

Dodatkowo informacje zamieszczone na stronie węgierskiego organu podatkowego były następnie powielane przez media internetowe, które stworzyły interaktywną mapę zawierającą wykaz osób z zaległościami podatkowymi. Na mapie, miejsce zamieszkania lub siedziba podmiotu, mającego zaległości podatkowe zostały oznaczone czerwoną kropką. Za każdym razem, po kliknięciu na czerwoną kropkę, pojawiały się dane osobowe skarżącego. Dane te były dostępne dla wszystkich czytelników mediów internetowych.

W opinii skarżącego opublikowanie jego danych osobowych na liście osób z zaległościami podatkowymi nie mogło być uznane za konieczne w demokratycznym społeczeństwie. Skarżący stwierdził, że głównym powodem opublikowania jego danych osobowych było publiczne zawstyżenie, co nie może być uznane za uzasadniony cel na podstawie art. 8 EKPCz. Zwrócił uwagę, że publikowanie danych osobowych podatników w takim zakresie pozbawia ich godności. Skarżący nie kwestionował, że zadeklarowanym celem ustawodawcy było przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Twierdził natomiast, że wybrane środki były wyraźnie nieproporcjonalne do osiągnięcia tego celu. Skarżący stwierdził, że mimo, iż jego dane stały się publicznie znane, to mało prawdopodobne jest to, aby osoby trzecie mogły wpłynąć na jego przestrzeganie przez niego prawa podatkowego.

Z kolei węgierski organ podatkowy argumentował, że celem publikacji wykazu podatników z zaległościami podatkowymi jest zabezpieczenie dobrobytu gospodarczego kraju, a także ochrona praw innych osób, tj. faktycznych i potencjalnych partnerów biznesowych skarżącego.

## **2. Rozstrzygnięcie ETPCz**

Trybunał na wstępie stwierdził, że sprawa nie dotyczy ponownego opublikowania danych osobowych skarżącego przez internetowy serwis informacyjny w formie tzw. mapy nierzetelnych podatników ani późniejszej dostępności danych osobowych skarżącego poprzez linki w wykazie wyników wyświetlanych przez wyszukiwarki internetowe, a jedynie publikację tych

danych na stronie internetowej organu podatkowego. Zdaniem Trybunału działania organu podatkowego i jego odpowiedzialność w zakresie publikacji danych podatników zasadniczo różnią się od rozpowszechniania tych informacji przez media internetowe lub wyszukiwarki internetowe.

W głosowanym wyroku Trybunał nie zakwestionował, że węgierski środek prawny przewidujący publikację m.in. imienia i nazwiska czy adresu domowego skarżącego obejmuje dane osobowe wiążące się z ochroną prawa do życia prywatnego. Trybunał przypominał, że pojęcie „życia prywatnego” jest terminem szerokim, nie ujętym w wyczerpującej definicji. Zgodnie ze wcześniejszym orzecnictwem pojęcie „życia prywatnego” może obejmować wiele aspektów tożsamości osoby, w tym imię i nazwisko osoby, a także inne dane osobowe, co do których osoby fizyczne mogą zgodnie z prawem oczekiwać, że nie powinny być publikowane bez ich zgody, a także czynności o charakterze zawodowym lub biznesowym<sup>2</sup>.

Trybunał, uznawszy że publikacja danych osobowych skarżącego na stronie internetowej organu podatkowego stanowi ingerencję w jego prawo do życia prywatnego w rozumieniu art. 8 EKPCz, musiał zdecydować, czy środek ten może być uzasadniony w świetle ust. 2 tego artykułu<sup>3</sup>. Należy przypomnieć, że test zgodności ograniczeń prawa do prywatności wyrażony w art. 8 ust. 2 EKPCz stanowi, że ingerencja w prawo do prywatności dopuszczalna jest po kumulatywnym spełnieniu trzech warunków, jakimi są: zgodność z ustawą, zastosowanie środka w celu ochrony enumeratywnie wskazanych wartości, jakimi są bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochrona porządku i zapobieganie przestępstwom, ochrona zdrowia i moralności lub ochrona praw i wolności osób; konieczność zastosowania środka w demokratycznym społeczeństwie z uwagi na dobro, które ma być chronione; ograniczenie musi być również

---

<sup>2</sup> Zob. np. wyrok ETPCz: z 16 grudnia 1992 r. Niemietz przeciwko Niemcom, skarga nr 13710/88 § 29; z 23 lipca 2003 r., Smirnova przeciwko Rosji, skarga nr 46133/99 i 48183/99, § 95; z 7 lutego 2012 r., Axel Springer AG przeciwko Niemcom, skarga nr 39954/08, § 83; z 18 października 2016 r., Vukota-Bojić przeciwko Szwajcarii, skarga nr 61838/10, § 52.

<sup>3</sup> Zob. wyrok ETPCz z 31 marca 2016 r., *Šantare* i *Labazņņikovs* przeciwko Łotwie, skarga nr 34148/07, § 52.

„przewidziane przez prawo” i „zgodne z prawem”<sup>4</sup>. Zatem w glosowanym wyroku ETPCz badając czy ingerencja w prawo do prywatności poprzez publikację danych osobowych podatnika na stronie organu podatkowego była uzasadniona oceniał trzy kryteria: zgodność ingerencji z prawem, uzasadniony cel oraz konieczność w społeczeństwie demokratycznym (zasada proporcjonalności).

Analizując pierwsze kryterium Trybunał podkreślił, że kwestionowana publikacja danych osobowych podatnika miała podstawę prawną w art. 55 ust. 3 i 5 węgierskiej ustawy o administracji podatkowej.

Co do drugiego kryterium, to tutaj Trybunał zaakceptował stanowisko rządu, że celem leżącym u podstaw węgierskiej polityki ustawodawczej polegającej na udostępnianiu danych osobowych podatników mających zaległości podatkowe była potrzeba ochrony dobrobytu gospodarczego kraju i praw innych osób. Ponadto zdaniem Trybunału, również z uzasadnienia węgierskiej ustawy podatkowej wynika, że celem ujawnienia przewidzianego w jej art. 55 ust. 5 jest ochrona szczególnych interesów osób trzecich w stosunku do podatników, którzy są zobowiązani do zapłaty podatku przez umożliwienie im wglądu w ich sytuację materialną. Dlatego zdaniem Trybunału usprawiedliwione jest powoływanie się w tym wypadku państwa na potrzebę ochrony praw i wolności osób trzecich w rozumieniu art. 8 ust. 2 EKPCz.

Analizując kryterium „konieczności” podkreślił, że ingerencja będzie uważana za „konieczną w społeczeństwie demokratycznym” dla osiągnięcia uzasadnionego celu, jeśli odpowiada „naglącej potrzebie społecznej”, a w szczególności, jeśli jest proporcjonalna do uzasadnionego celu, do którego dąży się oraz jeśli powody przytoczone przez władze, aby to uzasadnić, są „odpowiednie i wystarczające”<sup>5</sup>. Trybunał zauważył, że z dotychczasowego

---

<sup>4</sup> Por. szerzej L. Garlicki, w: Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, t. 2: Komentarz do art. 19–59 oraz Protokołów dodatkowych, L. Garlicki (red.), Warszawa 2011, s. 483–490; E. Milczarek, Prywatność wirtualna. Unijne standardy ochrony prawa do prywatności w Internecie, Warszawa 2020.

<sup>5</sup> Zob. wyroki ETPCz: z 21 lutego 1986 r., James i inni v. Wielka Brytania, § 36; z 4 grudnia 2008 r., S. i Marper przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 30562/04 i 30566/04, § 67; z 15 kwietnia 2013 r., Animal Defenders International przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 48876/08, § 110; z 17 października 2019 r., Polyakh i inni przeciwko Ukrainie, skarga nr 58812/15, § 293.

orzecznictwa strasburskiego wynika, że w celu określenia proporcjonalności środka ogólnego Trybunał musi przede wszystkim ocenić leżące u jego podstaw decyzje legislacyjne<sup>6</sup>.

Trybunał podkreślił znaczenie wdrożenia kwestionowanego środka, który jego zdaniem przyczynia się efektywnego, dobrego funkcjonowania nie tylko systemu podatkowego, ale całej gospodarki. Trybunał stwierdził, że wybór przez ustawodawcę środka prawnego w postaci upublicznienia tożsamości osób, które nie respektują swoich zobowiązań podatkowych, w celu poprawy dyscypliny płatności oraz ochrony interesów gospodarczych osób trzecich, przyczyniając się do prawidłowego funkcjonowania gospodarki, nie jest wyborem w sposób oczywisty nieposiadającym rozsądnych podwalin. Trybunał podkreślił, że nie można krytykować ustawodawcy z tego tylko powodu, iż dla zapewnienia dokładnych informacji na temat osób uchylających się od płacenia podatków, wybrał on miejsce zamieszkania jako dodatkową informację identyfikującą takiego podatnika.

Jak zauważył Trybunał, węgierska ustawa o administracji podatkowej, która była podstawą kwestionowanego środka, przewidywała publikację danych osób unikających lub uchylających się od opodatkowania. Ponadto ustawodawca węgierski wprowadził rozróżnienie między podatnikami w oparciu o odpowiednie kryteria. Trybunał przyjął zatem, że środek był wprowadzony w celu przeciwdziałania ryzyku zakłócenia funkcjonowania systemu podatkowego, a ustawodawca ograniczył wszelkie negatywne skutki takiej publikacji do tych podatników, których zachowanie było najbardziej szkodliwe dla systemu podatkowego i gospodarki.

ETPC zaznaczył również, że ma wątpliwości, czy lista podatników, widniejąca w języku węgierskim na stronie węgierskiego organu podatkowego, faktycznie może przyciągać uwagę opinii publicznej na całym świecie, tj. uwagę osób innych niż zainteresowane.

Trybunał stwierdził również, że strona internetowa organu podatkowego (jako portal przeznaczony do spraw podatkowych) zapewnia, że dane osobowe zostały rozpowszechnione w sposób racjonalnie nastawiony na

---

<sup>6</sup> Wyrok ETPCz z 23 marca 2017 r., A.-MV przeciwko Finlandii, skarga nr 53251/13, § 82.

dotarcie do osób szczególnie nimi zainteresowanych, przy jednoczesnym uniknięciu ich udostępnienia innym osobom. Ponadto Trybunał także zauważył, że strona internetowa organu podatkowego nie dawała możliwości ośmieszania czy też poniżania skarżącego, na przykład poprzez umieszczanie komentarzy pod przedmiotową listą.

W rezultacie ETPCz nie znalazł dowodów na to, że publikacja danych podatnika wywarła jakąkolwiek ingerencję na życie prywatne skarżącego. Odrzucił roszczenie skarżącego i orzekł, że publikacja danych identyfikujących skarżącego była uzasadniona celem ochrony systemu podatkowego i osób trzecich w odniesieniu do osób fizycznych niewypełniających ich obowiązków podatkowych.

Należy podkreślić, że głosowane orzeczenie, w którym nie stwierdzono naruszenia art. 8 EKPCz zapadło większością pięciu głosów do dwóch głosów<sup>7</sup>.

### 3. Komentarz

Głosowany wyrok dotyczy jednego z podstawowych praw podatnika. Ochrona danych osobowych ma fundamentalne znaczenie dla korzystania przez podatników z ich prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, zagwarantowanego w art. 8 EKPCz, a także – co warto dodać, art. 7 Karty Praw Podstawowych<sup>8</sup> oraz w krajowych porządkach prawnych poszczególnych państw<sup>9</sup>. Prawo krajowe musi zapewniać odpowiednie zabezpieczenia, aby zapobiec takiemu wykorzystaniu danych osobowych, które może być niezgodne z międzynarodowymi i unijnymi standardami ochrony praw podatnika. Oczywiście prawo do prywatności nie jest prawem bezwzględny, lecz podlega ograniczeniom. Prawo do prywatności podlega ograniczeniom ze względu na wartości składające się na interes

<sup>7</sup> Sędziowie G. Ravarani i J. Schukking złożyli zdanie odrębne, w którym nie zgodzili się co do zakresu publikowanych danych osobowych oraz sposobu ich publikacji.

<sup>8</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

<sup>9</sup> W Polsce art. 47 Konstytucji RP stanowi, że każdy ma prawo do ochrony życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz decydowania o swoim życiu osobistym. W węgierskiej ustawie zasadniczej z dnia 25 kwietnia 2011 r. prawo do prywatności i ochrony danych osobowych zostało uregulowane w jej art. VI ust. 1 i 2.

publiczny<sup>10</sup>. Interes ten może być wyrażony w przepisach prawa lub aktach władzy, jednak współczesne standardy demokratycznego państwa prawa ograniczają katalog dóbr ogólnospołecznych, których ochrona uzasadnia ograniczenie praw i wolności podatnika wskazując jednocześnie, że ograniczenie tych praw powinno wynikać wyłącznie z przepisów prawa<sup>11</sup>.

W wyroku ponad wszelką wątpliwość ustalono, że dane opublikowane na stronie węgierskiego organu podatkowe stanowią dane osobowe i informacje osobowe, które pociągają za sobą ochronę prawa do życia prywatnego. Trybunał także słusznie orzekł, że publikacja danych identyfikujących skarżącego była uzasadniona, ponieważ miała na celu ochronę systemu podatkowego i osób trzecich w odniesieniu do podatników niewypełniających obowiązków podatkowych.

Nie przekonują jednak rozważania Trybunału dotyczące zakresu publikowanych danych osobowych oraz sposobu (miejsca) ich publikacji. Po pierwsze należy podkreślić, że publikacja adresu zamieszkania podatnika nie jest w żaden sposób potrzebna do jego identyfikacji, a tym samym do osiągnięcia celu węgierskiego prawa. W szczególności ze względu na to, że tenże ETPCz we wcześniejszych wyrokach podkreślał, że publikacja danych osobowych takich jak adres domowy, może mieć znaczące skutki, a nawet poważne reperkusje dla życia prywatnego danej osoby.

Trudno także zgodzić się ze stanowiskiem Trybunału, że taka publikacja była jedynym sposobem na odróżnienie skarżącego od innych podatników o takim samym nazwisku. Słuszna argumentacja w tym zakresie została przedstawiona w zdaniu odrębnym dwóch sędziów, którzy podkreślili, że tam, gdzie osoby trzecie nie znają podatnika z tzw. listy nielegalnych podatników to nie zostanie on „zidentyfikowany” poprzez podanie adresu domowego. Jeśli jednak jest on znany – publicznie lub indywidualnie – samo nazwisko powinno wystarczyć osobom trzecim, aby zidentyfikowały, z kim mają do

---

<sup>10</sup> A Mednis, *Prawo do prywatności a interes publiczny*, Kraków 2006; A. Franczak, *Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika* [w:] *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, red. J. Głumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, C.H. Beck, Warszawa 2020

<sup>11</sup> Ibidem.



czynienia. Ponadto precyzyjną identyfikację może zapewnić opublikowany numer identyfikacji podatkowej.

Po drugie sama publikacja danych osobowych podatnika na stronie internetowej węgierskiego organu podatkowego jest problematyczna ze względu na zakres dostępności tych informacji. Tutaj także słusznie podniesiono w zdaniu odrębnym, że szczególnie problematyczne jest odniesienie w uzasadnieniu wyroku do „zainteresowanych”, ponieważ wyrok nie precyzuje, kto tak naprawdę ma być zainteresowany przekazanymi informacjami. Jak podkreślono w zdaniu odrębnym, jeśli celem jest zapewnienie ogólnokrajowego, a nawet światowego zasięgu informacji dla potencjalnych kontrahentów tych podatników, to niewątpliwie dysponują oni innymi sposobami weryfikacji ich wiarygodności biznesowej.

Trafnie wskazano w zdaniu odrębnym, że organ podatkowy z pewnością mógł i powinien był przewidzieć, nadmierny zasięg przekazanych informacji i ponosi odpowiedzialność nie za faktyczne ponowne opublikowanie danych, ale za umożliwienie takich publikacji. Dodatkowo należy wskazać, że usunięcie danych osobowych podatnika na stronie internetowej węgierskiego organu podatkowego po zapłaceniu kwoty zaległego podatku staje się nieistotne w przypadku ponownego, powielającego pierwotną informację opublikowania tych danych w Internecie. Istotne jest również to, że usunięcie danych ze strony internetowej organu podatkowego nie powoduje automatycznego usunięcia tych danych z każdej strony internetowej, która powieliła informacje organu podatkowego.

Należy tutaj przypomnieć, że państwa-strony EKPCz są zobowiązane nie tylko do poszanowania, ale także do ochrony praw podstawowych, takich jak prawo do prywatności. Jak wynika z art. 1 EKPCz państwa-strony zapewniają każdej osobie podlegającej ich jurysdykcji prawa i wolności określone w Konwencji. Zasada ta została również potwierdzona w art. 33 i 34 EKPCz, w których określone są przesłanki dopuszczalności skargi. Taką przesłanką jest m.in. wymóg kierowania skargi wyłącznie przeciwko państwu. Przy czym działania osób prywatnych mogą w niektórych sytuacjach rodzić obowiązek

podjęcia pewnych działań przez państwo<sup>12</sup>. Zatem mogą być wymagane od organów krajowych działania mające na celu niedopuszczenie do naruszenia praw określonych w Konwencji przez osoby prywatne bądź też naprawienie szkody powstałej na skutek dokonanego naruszenia<sup>13</sup>. Obowiązek podjęcia działań jest określony terminem „obowiązki pozytywne” (ang. *positive obligations*, fr. *obligations positives*)<sup>14</sup>. Podsumowując należy stwierdzić, że pozytywne obowiązki polegają z jednej strony na obowiązku umożliwienia efektywnego korzystania z przysługujących jednostce praw i wolności poprzez stworzenie odpowiednich rozwiązań systemowych, a z drugiej strony na zapewnieniu ochrony przed naruszeniami<sup>15</sup>. Zatem ingerencja osoby prywatnej, w tym przypadku mediów internetowych w prawo podatnika do prywatności może być przypisane państwu węgierskiemu przez to, że nie zapobiegło tej ingerencji.

Ponadto należy odnieść się krytycznie do założenia przyjętego przez Trybunał, że skoro podatnik nie wykazał konkretnych reperkusji dla jego życia prywatnego poprzez publikację jego danych na stronie internetowej organu podatkowego, to tym samym nie doświadczył poważnej ingerencji w swoje życie prywatne. Taki dowód jest niezwykle trudny do przytoczenia i nierzadko pozostaje w sferze psychicznej, a konkretny wpływ takiego środka trudno jest obiektywnie zmierzyć. Zostało to również dostrzeżone w zdaniu odrębnym. Przykładowo, opublikowane dane osobowe podatnika mogą w przyszłości posłużyć do stworzenia baz instytucji kredytowych czy ubezpieczeniowych i przekładać się bezpośrednio na ocenę zdolności kredytowej lub możliwości otrzymania zniżek w zakupie ubezpieczenia. Zatem chociaż trudno jest przedstawić dowody na konkretną i natychmiastową szkodę jaką poniósł podatnik, którego dane zostały opublikowane, to łatwo jest wskazać realne zagrożenia, jakie w praktyce mogą się zmaterializować.

---

<sup>12</sup> M. Jankowska-Gilberg, *Zakres obowiązków pozytywnych państwa na tle aktualnego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego*, vol. VII, A.D. MMIX, Numer specjalny – ochrona praw człowieka, s. 35 i n.

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> R. Uerpmann-Witzack, *Höchstpersönliche Rechte und Diskriminierungsverbot*, w: *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, Berlin 2005, § 3, Nb 26 i n.

Podsumowując, głosowany wyrok należy ocenić krytycznie, gdyż ocena proporcjonalności zastosowanego środka powinna doprowadzić do stwierdzenia naruszenia w tej konkretnej sprawie art. 8 EKPCz. Niewątpliwe jest to, że w tym wyroku ETPCz zawiesił bardzo niską poprzeczkę dla państw, które chciały stosować podobne środki w celu przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania.

## BIBLIOGRAFIA

### Literatura

Franczak A., *Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika* [w:] *Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, red. J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, C.H. Beck, Warszawa 2020.

Garlicki L., w: *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, t. 2: *Komentarz do art. 19–59 oraz Protokołów dodatkowych*, L. Garlicki (red.), Warszawa 2011.

Jankowska-Gilberg M., *Zakres obowiązków pozytywnych państwa na tle aktualnego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego*, vol. VII, A.D. MMIX, Numer specjalny – ochrona praw człowieka.

Mednis A., *Prawo do prywatności a interes publiczny*, Kraków 2006.

Milczarek E., *Prywatność wirtualna. Unijne standardy ochrony prawa do prywatności w Internecie*, Warszawa 2020.

Uerpman-Witzack R., *Höchstpersönliche Rechte und Diskriminierungsverbot*, w: *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, Berlin 2005, § 3, Nb 26.

### Akty prawne

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r., Dz. U. 1993 r., Nr 61 poz. 284.

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.

## Wykaz orzecznictwa

Wyrok ETPCz z 21 lutego 1986 r., James i inni v. Wielka Brytania, skarga nr 8793/79.

Wyrok ETPCz z 16 grudnia 1992 r. Niemietz przeciwko Niemcom, skarga nr 13710/88.

Wyrok ETPCz z 23 lipca 2003 r., Smirnova przeciwko Rosji, skarga nr 46133/99 i 48183/99.

Wyrok ETPCz z 4 grudnia 2008 r., S. i Marper przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 30562/04 i 30566/04.

Wyrok ETPCz z 7 lutego 2012 r., Axel Springer AG przeciwko Niemcom, skarga nr 39954/08.

Wyrok ETPCz z 15 kwietnia 2013 r., Animal Defenders International przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 48876/08.

Wyrok ETPCz z 31 marca 2016 r., Šantare i Labazņikovs przeciwko Łotwie, skarga nr 34148/07.

Wyrok ETPCz z 18 października 2016 r., Vukota-Bojić przeciwko Szwajcarii, skarga nr 61838/10.

Wyrok ETPCz z 23 marca 2017 r., A.-MV przeciwko Finlandii, skarga nr 53251/13.

Wyrok ETPCz z 17 października 2019 r., Polyakh i inni przeciwko Ukrainie, skarga nr 58812/15.

## Wątpliwości interpretacyjne związane z opodatkowaniem budynków i budowli

### Doubts of interpretation related to the taxation of buildings and structures

#### Abstrakt

Niniejszy artykuł ma na celu poddanie dokładnej analizie przepisy ustawowe, w których ustawodawca zawarł reguły opodatkowania budynku i budowli podatkiem od nieruchomości oraz sposoby ich wykładni. Omówione zostały przede wszystkim problemy interpretacyjne ściśle związane ze stosowaniem określonych regulacji podatkowych w połączeniu z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych dotyczącego podejmowanej tematyki.

**Słowa kluczowe:** budynek, budowla, obiekt budowlany, podatek od nieruchomości, nieruchomość, orzecznictwo

#### Abstract

The purpose of this article is to analyze in detail the legal regulations in which the legislator included the rules of taxation of buildings and structures with property tax and the methods of their interpretation. First of all, interpretation problems closely related to the application of specific tax regulations were discussed in conjunction with the jurisprudence of the Constitutional Court and administrative courts on the subject matter.

**Keywords:** building, structure, construction object, property tax, property, judicature

## 1. Wprowadzenie

Podatek od nieruchomości jako danina o charakterze lokalnym stanowi najbardziej intratne źródło dochodów budżetu samorządów gminnych. Na jego wydajność wpływa przede wszystkim szeroki i jednolity zakres podmiotowy, zrównujący kategorię podmiotów fizycznych i prawnych. Podatek od nieruchomości jako dochód własny gmin pełni nie tylko funkcję fiskalną umożliwiając gminie realizację zadań własnych i zleconych, ale również funkcję stymulacyjną. Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> (dalej jako u.p.o.l.), która reguluje omawiany podatek, upoważnia radę gminy, jako organ podatkowy, do różnicowania stawek podatkowych lub wprowadzania zwolnień. To z kolei, umożliwia gminie oddziaływanie na lokalną społeczność, poprzez przyciąganie inwestorów zewnętrznych czy też ogólnie rozumiane pobudzanie przedsiębiorczości.

Ustawodawca określa przedmiot podatku od nieruchomości w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane takie jak grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Istotną z punktu widzenia podatnika jest regulacja dotycząca podstawy opodatkowania zawarta w art. 4 ust. 1 wspomnianej ustawy. Podstawą opodatkowania gruntów jest ich powierzchnia, budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa, natomiast wysokość podatku od nieruchomości od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zależy od wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – od ich wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Tak skonstruowany przepis ustawowy ma zasadnicze

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 401).

znaczenie dla osoby podatnika, ponieważ od prawidłowego zakwalifikowania przedmiotu opodatkowania zależeć będzie wysokość jego zobowiązania podatkowego.

W treści art. 2 ust. 1 u.p.o.l. zawarto pojęcie nieruchomości, jednakże nie zostało ono zdefiniowane w tej ustawie podatkowej. Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, nie ma wątpliwości, iż w przypadku analizowanego przepisu należy mieć na uwadze już istniejącą w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (dalej jako k.c.)<sup>2</sup> definicję pojęcia nieruchomości, zawartą w art. 46 § 1<sup>3</sup>. Na podstawie tego przepisu można wskazać trzy rodzaje nieruchomości: grunty stanowiące część powierzchni ziemskiej, budynki trwale połączone z gruntem oraz części tych budynków, jeżeli z mocy szczególnych przepisów stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Nieruchomość zdefiniowaną na płaszczyźnie prawa cywilnego nie należy jednak utożsamiać z przedmiotem podatku od nieruchomości, ponieważ cywilistyczne pojęcie zdaje się być w tym przypadku mało precyzyjne. Artykuł 2 ust. 1 u.p.o.l. obejmuje swym zakresem również obiekty budowlane, które z kolei nie muszą być nieruchomościami w rozumieniu cywilistycznym.

Wspomniane obiekty budowlane nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 wskazuje, iż budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>4</sup> (dalej jako pr. bud.). Ustawodawca odsyła tym samym do art. 3 pkt 1 pr. bud., zgodnie z którym obiektem budowlanym jest budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To właśnie z definicjami budynku i budowli wiążą się trudności interpretacyjne, którymi niejednokrotnie zajmują się sądy administracyjne. Nieostrość definicji ustawowych prowadzi do niejednorodnych interpretacji, a w dalszej kolejności do sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Prawidłowe ustalenie wysokości stawki podatku od nieruchomości od budynków i budowli ma zasadnicze znaczenie dla osoby podatnika.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1509).

<sup>3</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 1992 r., SA/Po 1346/91, LEX nr 60677.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 88).

Zakwalifikowanie poszczególnego obiektu budowlanego jako budowli i uzależnienie rocznej stawki podatkowej od jej wartości powoduje, że danina ta staje się regularnym i wysokim obciążeniem. Z kolei, opodatkowanie obiektu jako budynku niesie za sobą znacznie mniejsze dolegliwości, z racji na opodatkowanie wyłącznie jego powierzchni użytkowej.

Pojęcie budynku w kontekście prawa podatkowego należy analizować po zestawieniu regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 pr. bud. Zgodnie z ich brzmieniem budynek jako przedmiot podatku od nieruchomości to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Ustawowo wskazane elementy budynku nie posiadają definicji legalnych, dlatego też należy rozumieć je tak jak w języku potocznym, pomocniczo sięgając do Prawa budowlanego i norm technicznych<sup>5</sup>.

Także pełne zdefiniowanie pojęcia budowli wymaga przytoczenia regulacji zawartych w ustawie podatkowej i Prawie budowlanym. Jest to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem materiałów budowlanych, nie będący budynkiem bądź tzw. obiektem małej architektury. Co istotne, art. 3 pkt 3 pr. bud. określa katalog otwarty obiektów budowlanych, które Ustawodawca uznaje za budowle.

Celem niniejszych rozważań jest analiza wybranych problemów praktycznych związanych z określeniem przedmiotu podatku od nieruchomości, a konkretniej z przeprowadzeniem prawidłowej kwalifikacji obiektu budowlanego jako budynku bądź budowli. Stosowanie ogólnych zasad wykładni pojęć „budynek” i „budowla” zawartych w Ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zawsze prowadzi do powstania jednolitych linii interpretacyjnych. Brak wypracowania zasad wykładni spornych definicji stanowi podstawowy problem i mankament polskich sądów administracyjnych

---

<sup>5</sup> J. Bauta-Szostak, R.Kran, *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 25.



w zakresie interpretacji przepisów zawartych w ustawach podatkowych<sup>6</sup>. Skutkiem tego jest wydawanie przez sądy administracyjne często sprzecznych ze sobą wyroków, które kształtują sytuację prawną podatników.

## 2. Opodatkowanie budynku w trakcie prac wykończeniowych

Artykuł 6 ust. 1 u.p.o.l. ustanawia zasadę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Natomiast ust. 2 tego artykułu określa wyjątki od tej zasady, ponieważ zgodnie z jego treścią, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Co istotne, art. 6 ust. 2 odnosi się w swej treści do nowych budynków, a nie budynków istniejących, będących w fazie remontu. Ponadto, w przypadku tej regulacji nie ma znaczenia czy podatnik jest pierwotnym wytwórcą obiektu budowlanego czy też jego nabywcą. Potwierdza to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2014 r., w którym stwierdza, iż stan „istnienia budynku” jest kategorią obiektywną, niezależną od właściwości podmiotu władającego tym obiektem budowlanym, natomiast nabycie „budynek w budowie” nie wyłącza stosowania wakacji podatkowych z analizowanego przepisu dla jego nabywcy<sup>7</sup>.

Norma wynikająca z art. 6 ust. 2 stała się przedmiotem sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, z racji na nieostrość pojęć zakończenia budowy oraz rozpoczęcia użytkowania obiektu. Wątpliwości interpretacyjne dotyczące pierwszego z pojęć wynikają z braku definicji legalnej „zakończenia budowy”. W tym przypadku powinny znaleźć zastosowanie regulacje Prawa budowlanego, a dokładnie art. 57 dotyczący zawiadomienia o zakończeniu

---

<sup>6</sup> W. Morawski, *Podstawowe sporne kwestie związane z zakresem przedmiotowym pojęcia budowli w rozumieniu ustawy – analiza wybranych problemów praktycznych*, [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*, red. W. Morawski, Gdańsk, Wyd. ODDK, 2016, s. 98.

<sup>7</sup> Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1025/12, LEX nr 1481386.

budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie. Tym samym pojęcie zakończenia budowy należałoby utożsamiać z zaistnieniem stanu faktycznego umożliwiającego złożenie zawiadomienia określonego w przytoczonym przepisie, jednak spełnienie tego wymogu należałoby zawęzić ściśle do samego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>8</sup>. Oczywistym jest, iż obowiązek dołączenia przez inwestora do zawiadomienia o zakończeniu budowy m.in. oświadczenia o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych nie jest istotny dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Postulat zestawienia art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wraz z art. 57 pr. bud. zdaje się podzielać Naczelny Sąd Administracyjny, który w swym wyroku z 27 listopada 2018 stwierdził, iż spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie, uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części<sup>9</sup>.

Pojęcie rozpoczęcia użytkowania, jako drugi z elementów art. 6 u.p.o.l. budzący wątpliwości natury interpretacyjnej może sugerować, że podatek od nieruchomości powinien być pobierany wyłącznie od części budynku będącej w użytku, natomiast część obiektu budowlanego z niedokończonym zakresem robót budowlanych pozostanie wolna od podatku. Jednakże w literaturze prawa podatkowego prezentuje się stanowisko przeciwne takiemu rozumieniu analizowanego przepisu, a twierdzące, iż rozpoczęcie użytkowania budynku niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku od nieruchomości, ustalonego od powierzchni całego budynku<sup>10</sup>. Rozpoczęcie użytkowania skutkuje zatem powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku, a opodatkowaniu podlega również jego niewykończona część. Pogląd taki prezentowany jest także w orzecznictwie, w którym wskazuje się, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości jest związany z rozpoczęciem faktycznego użytkowania

---

<sup>8</sup> A. Jarosz, Ł. Wąsikiewicz, *Moment powstania i ustania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 26

<sup>9</sup> Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 r., II FSK 3250/16, LEX nr 2598764.

<sup>10</sup> L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 222.

budynku lub jego części przed jego ostatecznym wykończeniem, jeżeli zaś budynek istnieje to opodatkowaniu podlega cała jego powierzchnia użytkowa, nawet jeżeli w danym roku część budynku nie była faktycznie wykorzystywana<sup>11</sup>. Dodatkowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r. orzekł, że „w przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku opodatkowanie całości możliwe jest tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania”<sup>12</sup>. Przez resztę przedmiotu opodatkowania rozumie się istnienie obiektu budowlanego trwale związanego z gruntem, mającego ściany i dach. Sąd uznał tym samym, iż konieczność zapłacenia podatku ustalonego od powierzchni całego nieukończonego budynku zachodzi jedynie wówczas, gdy użytkowany obiekt budowlany spełnia ustawowe elementy definicji budynku.

Jak stanowi art. 55 ust. 1 pkt 3 pr. bud., jeżeli przystąpienie do użytkowania obiektu budowlanego ma nastąpić przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, to przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać decyzję o pozwoleniu na użytkowanie. Rozpoczęcie użytkowania budynku przed jego ostatecznym wykończeniem wymaga zatem uzyskania stosownej decyzji administracyjnej, co w związku z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nasuwa wątpliwość, czy powstanie obowiązku podatkowego jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 9 października 2019 r. podkreślił, że art. 6 ust. 2 u.p.o.l. „stanowiąc o okolicznościach, od których uzależniony jest obowiązek podatkowy używa określenia „zakończenie budowy” oraz „rozpoczęcie użytkowania obiektu budowlanego”, ale chodzi wyłącznie o stan faktyczny powodujący moment rozpoczęcia obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z powołanym przepisem powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót.

---

<sup>11</sup> Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 1041/15, LEX nr 2284429.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 501/18, LEX nr 3026894.

Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku<sup>13</sup>.

Podsumowując, zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania obiektu budowlanego, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od 1 stycznia następnego roku podatkowego. Brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych umożliwia podatnikom odroczenie powstania obowiązku podatkowego o prawie rok. W przypadku obiektów budowlanych, następuje to na skutek zakończenia budowy lub rozpoczęcia użytkowania na początku roku kalendarzowego. Jednakże orzecznictwo sądów administracyjnych stanowi przykład tego, iż brak ustawowej definicji zakończenia budowli, może wielokrotnie prowadzić do konieczności odprowadzenia daniny z racji na częściowe używanie obiektu budowlanego, pomimo niezakończonych prac budowlanych.

### 3. Opodatkowanie budynku bez dachu

Ścisłe określone odesłanie zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. pozwala jedynie na sięgnięcie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, w celu ustalenia czy dana nieruchomość jest obiektem budowlanym. Dalsza część ustawowej definicji budynku wprowadza określone elementy, których łączne występowanie przesądza o zakwalifikowaniu obiektu budowlanego jako budynku. Elementy te to trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentu i dachu.

Dach to nakrycie budynku, wierzchnia część osłoniętego wnętrza, część budynku ograniczająca go od góry, niezależnie od konstrukcji czy użytych do jego wybudowania materiałów. Pozbawienie istniejącego budynku dachu, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy, powoduje niemożność jego opodatkowania. Nieruchomość bez dachu nie powinna być zatem opodatkowana podatkiem od nieruchomości, jednakże nie będzie to miało miejsce w każdej sytuacji.

Budynek jako przedmiot podatku od nieruchomości posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu bądź rozbiórki, natomiast

---

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 października 2019 r., I SA/Bk 476/19, LEX nr 2729700.

stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie nie oznacza, że dany obiekt nie posiada dachu i przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>14</sup>. Bez znaczenia jest również to, czy obiekt jest wykorzystywany czy też został wyłączony z bieżącej eksploatacji lub został porzucony. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 10 listopada 2010 r. stwierdził, iż obiekt budowlany będący w rozumieniu ustawy budynkiem, pozostaje nim nawet wtedy, gdy pozbawiono go okien, schodów wewnętrznych, dźwigu osobowego czy części dachu lub dokonano ogólnej dewastacji<sup>15</sup>. Świadczy to o tym, że brak elementów niezbędnych do uznania obiektu za budynek nie należy utożsamiać ze złym stanem technicznym budynku. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego niejednokrotnie przyznawało, iż obiekt budowlany pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych, czy faktycznych, nie jest i nie może być wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem. Dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony z góry, przestaje być budynkiem, a nawet obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego<sup>16</sup>.

Wątpliwości co do opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości mogą powstać po rozpoczęciu rozbiórki budynku. W przypadku rozbiórki obowiązek podatkowy wygasa po zakończeniu prac rozbiórkowych<sup>17</sup>, jednakże nie można wykluczyć sytuacji, w której przed definitywnym zakończeniem rozbiórki dojdzie do wygaśnięcia obowiązku podatkowego na skutek utraty przez obiekt podlegający rozbiórce cech konstytutywnych budynku w rozumieniu ustawy. Przykładem tego może być doprowadzenie przez właściciela budynku do zdjęcia poszycia dachowego, jak również przeprowadzenie takiej rozbiórki, podczas której usunięto poszycie, lecz nie zdemontowano więźby dachowej. Ma to związek z definicją funkcjonalną dachu, zgodnie z którą dach jest elementem budynku, który chroni przed opadami atmosferycznymi oraz przed ubytkiem ciepła. Jeżeli zatem dach

---

<sup>14</sup> B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 90.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/G 758/10, LEX nr 748340.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2139/13, LEX nr 1986368.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2010 r., III SA/Po 106/10, LEX nr 686825.

nie ma poszycia, nie spełnia swych funkcji, a w konsekwencji budynek traci byt jako przedmiot podatku od nieruchomości<sup>18</sup>.

#### 4. Opodatkowanie tablic reklamowych

Ustawodawca w ramach art. 3 pkt 3 pr. bud. wprowadza katalog otwarty obiektów budowlanych będących budowlami. W jego zakres wchodzi m. in. wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które zasługują na szczególną uwagę w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji tych pojęć, jednak poprzez art. 1a ust. 1 pkt 3a odsyła do ich znaczenia zawartego odpowiednio w art. 2 pkt 16b oraz 16c ustawy z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>19</sup>. Poprzez tablicę reklamową ustawa nakazuje rozumieć przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, o płaskiej powierzchni służącej ekspozycji reklamy, w szczególności baner reklamowy, reklamę naklejaną na okna budynków i reklamy umieszczane na rusztowaniu, ogrodzeniu lub wyposażeniu placu budowy, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Ustawa określając znaczenie pojęcia tablicy reklamowej kładzie nacisk na jej element konstrukcyjny w postaci płaskiej powierzchni. W rezultacie każda powierzchnia płaska, na której wyeksponowano reklamę, stanowi tablicę reklamową<sup>20</sup>.

Z kolei, odnosząc się do definicji pojęcia urządzenia reklamowego ustawodawca wskazuje, iż jest to przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, inny niż tablica reklamowa, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Definicja ta została skonstruowana w sposób negatywny,

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Kr 496/09, LEX nr 507644.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 503).

<sup>20</sup> K. Feldo, *Zakres przedmiotowy opłaty reklamowej*, [w:] *Opodatkowanie akcji marketingowych*, red. K. Feldo, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 113.

zatem oznacza to iż nośniki reklamy, które nie są tablicami reklamowymi, są urządzeniami reklamowymi<sup>21</sup>.

Wyjaśnienia pojęcia tablicy reklamowej podjął się również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 grudnia 2018 r., w którym skład orzekający stwierdził, iż każda płaska powierzchnia służąca ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami uznawana jest za tablicę reklamową niezależnie od tego ile nośników informacji znajduje się na jednej konstrukcji<sup>22</sup>. Obok wyczerpującego zdefiniowania omawianych pojęć, pozostaje kwestia braku wyjaśnienia na poziomie ustawowym pojęcia trwałego związania z gruntem. Stwarza to wątpliwości, czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są tablice i urządzenia reklamowe, których sposób związania z podłożem pozwala na przeniesienie w inne miejsce.

Odpowiedź na to pytanie znaleźć można w obszernym orzecznictwie sądów administracyjnych, które podjęły się wyjaśnienia pojęcia trwałego związania z gruntem w kontekście tablic i urządzeń reklamowych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 sierpnia 2018 r. wskazał, iż konstrukcja nośnika reklamowego, która ma uniemożliwić łatwe jej przesunięcie, przeniesienie w inne miejsce czy zniszczenie przy silnych podmuchach wiatru musi być w odpowiedni techniczny sposób powiązana trwale z gruntem, co nadaje jej cechy budowli. Chodzi o zapewnienie stabilności i zabezpieczenia urządzenia w sposób trwały, czyli bezpieczny dla otoczenia<sup>23</sup>. Istotnym dla analizowanego problemu jest to, iż sądy stoją na stanowisku, zgodnie z którym w pojęciu trwałego związania z gruntem nie należy dopatrywać się braku możliwości przeniesienia urządzenia reklamowego. To, że określony nośnik reklamy można przestawić z miejsca na miejsce, nie oznacza, że nie jest on trwale związany z gruntem. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 grudnia 2009 r. stwierdził, że przepisy Prawa budowlanego nie uzależniają kwalifikacji obiektu od metody, techniki i technologii jego wykonania czy od tego, że w każdej chwili może on być rozebrany,

<sup>21</sup> K. Feldo, Zakres przedmiotowy..., *op. cit.*, s. 114.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., II FSK 1897/18, LEX nr 2601999.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2018 r., II FSK 1983/16, LEX nr 2532545.

natomiast o tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy też nie, nie świadczy sposób, w jaki zagłębiono go w gruncie ani technika, w jakiej to wykonano, ale masa całkowita obiektu i jego rozmiary, które wymagają trwałego związania z gruntem ze względów bezpieczeństwa<sup>24</sup>.

W sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń i tablic reklamowych decydujące znaczenie ma ustalenie, czy dany nośnik reklamy jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Organy podatkowe mogą pozyskać tę informację poprzez analizę dokumentacji budowlanej, takich jak pozwolenie na budowę, zgłoszenie lub projekt budowlany, natomiast w przypadku powstania dalszych wątpliwości w tym zakresie, należy w postępowaniu je usunąć, np. poprzez powołanie biegłego, który stwierdzi w opinii, czy są obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego<sup>25</sup>. W przypadku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zasadniczo nie ma znaczenia to, czy tablica reklamowa jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. Istotnym jest fakt uznanie jej za obiekt budowlany, niekoniecznie trwale związany z gruntem. Wspomniana ustawa podatkowa za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje również tymczasowe obiekty budowlane, które nie posiadają cechy trwałego związania z gruntem. W efekcie, każda tablica reklamowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jeżeli jest trwale z gruntem związana, to jest budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego i budowlą w rozumieniu ustawy podatkowej, natomiast jeżeli nie jest trwale z gruntem związana, to nie jest budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego, ale tymczasowym obiektem budowlanym<sup>26</sup>. Z kolei, taki obiekt zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy traktować na potrzeby opodatkowania jako budowlę.

Po wyjaśnieniu wątpliwości dotyczących tablicy reklamowej jako przedmiotu podatku od nieruchomości, należy również odpowiedzieć na pytanie, kto jest podmiotem tak ukształtowanego zobowiązania podatkowego. Co do

---

<sup>24</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08, LEX nr 582870.

<sup>25</sup> L. Etel, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1945/07, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10, s. 74.*

<sup>26</sup> L. Etel, *Glosa do wyroku..., op. cit., s. 75.*



zasady, podatnikami od nieruchomości są podmioty będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, ich posiadaczami samoistnymi lub użytkownikami wieczystymi gruntów. W konsekwencji tego, tablice reklamowe trwale związane z gruntem podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, a podatnikami z tego tytułu będą ich właściciele, jako właściciele gruntów, na których tablice stoją. Zgodnie z art. 47 § 1 k.c., część składowa rzeczy, w tym przypadku tablica reklamowa jako przedmiot połączony z gruntem, nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Z kolei, przez brak trwałego związania z gruntem, tablica reklamowa postrzegana być powinna jako tymczasowy obiekt budowlany, a podatnikiem tej tablicy będzie jej właściciel, a nie właściciel gruntu, na którym owa tablica się znajduje. Właściciel gruntu jest zobowiązany zapłacić podatek za grunt, a za tablicę właściciel tablicy<sup>27</sup>.

## 5. Opodatkowanie silosów i elewatorów

Silosy, rozumiane jako obiekty budowlane służące do składowania materiałów sypkich, zwane także elewatorami, nie zostały wymienione w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 pr. bud. Ustawodawca zawarł je jednak w załączniku do tej ustawy w kategorii XIX, dotyczącej zbiorników przemysłowych. Obiekty tego rodzaju mogą zatem zostać uznane za zbiorniki wymienione w katalogu budowli<sup>28</sup>.

Opodatkowanie silosów w praktyce generuje wiele problemów interpretacyjnych, ponieważ większość z nich posiada wszystkie cechy budynku, wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. posiadają fundamenty i dach, są trwale związane z gruntem oraz są wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. W świetle redakcji przepisów definiujących budynek i budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w pierwszym kroku należy analizować, czy dany obiekt jest budynkiem. Jeżeli tak, to powinien być tak zakwalifikowany i opodatkowany od powierzchni użytkowej. Nie ma przy tym znaczenia, że obiekty takie jak silosy

<sup>27</sup> L. Eteł, M. Popławski, *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9, s. 12.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 24 października 2017 r., I SA/Bd 816/17, LEX nr 2398025.

i elewatory są wymienione jako budowle na gruncie Prawa budowlanego<sup>29</sup>. Taka interpretacja przepisów wydaje się być niezwykle korzystna z punktu widzenia podatnika, jednakże nie pokrywa się z linią orzecniczą, która wykształciła się na przestrzeni ostatnich lat.

Sądy administracyjne niemal ustawicznie wprowadzają w swych wyrokach kryterium funkcjonalności, które nie wynika wprost z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z jego postulatem, jeżeli obiekt funkcjonalnie nie odgrywa roli budynku, to powinien być uznany za budowlę. Tak skonstruowana wykładnia przepisów jest szczególnie widoczna na przykładzie spraw dotyczących opodatkowania silosów i elewatorów. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 maja 2017 r. stwierdza, iż silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie i związane z nim urządzenia, infrastrukturę, nie jest budynkiem magazynowym, ale składnikiem systemu przekazywania, podawania cukru<sup>30</sup>.

Tak wypracowana linia orzecnicza, zdająca się mieć charakter jednolity, została zakwestionowana wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r.<sup>31</sup>, który wyraźnie stwierdził, iż obiekt budowlany spełniający ustawowe kryteria budynku, nie może być uznany za budowlę. Choć teza Trybunału ma charakter uniwersalny i stanowi element porządku prawnego, sądy administracyjne nadal spierają się co do konieczności uznania silosów za budowle. Nie zdołało to rozwiązać wszystkich wątpliwości interpretacyjnych, które nadal stanowiły przedmiot sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

Przykładem dalszego stosowania przez sądy kryterium funkcjonalnego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 października 2019 r.<sup>32</sup>, w którym skład orzekający stanął na stanowisku, iż silosy na cukier należy uznać i opodatkować je jako budowle. Sąd uzasadnił swoją decyzję faktem funkcjonowania silosów w ramach systemu technologicznego przemieszczania cukru, obejmującego oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym

---

<sup>29</sup> J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości...*, *op. cit.*, s. 177.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, LEX nr 2347188.

<sup>31</sup> Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., II FSK 3126/17, LEX nr 2740315.

zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekaźniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekaźników budynku produkcyjno-magazynowe. Sąd uznał tym samym, że takie cechy obiektu budowlanego, jak przeznaczenie, wyposażenie i funkcje mają istotne znaczenie, a w tym konkretnym sporze kluczowa okazała się okoliczność, że silos jest typem zbiornika, który to jest wprost wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud. Stanowisko takie jest kontrowersyjne i w praktyce może prowadzić do pogłębienia sporów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości silosów i elewatorów<sup>33</sup>.

Odmienne orzeczenie dotyczące analizowanego zagadnienia wydał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 marca 2021 r., w którym to uznano, iż o właściwej kwalifikacji silosów decydują kryteria techniczne wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a dopiero ich wykluczenie determinuje możliwość oceny czy obiekt budowlany stanowi budowlę w znaczeniu wynikającym z art. 1a ust. 1 pkt 2<sup>34</sup>. Stanowisko to stoi w wyraźnej sprzeczności z wcześniej przytoczonym wyrokiem, natomiast jest zgodne z treścią wyroku Trybunału z 13 grudnia 2017 r.

W przypadku silosów i elewatorów problematyczna okazuje się kwestia wchodzących w ich skład systemów instalacji i urządzeń. W praktyce wiele z nich umiejscowiona jest na zewnątrz silosów, zatem pojawia się pytanie, czy tego typu wyposażenie może stanowić odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 pr. bud. stanowi, iż obiektem budowlanym jest m.in. budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Przemawia to za uznaniem instalacji znajdujących się wewnątrz silosów, służących procesom właściwym dla tego typu obiektów, jako jednego przedmiotu opodatkowania wraz z tymi budynkami.

Złożoność zagadnienia opodatkowania silosów i elewatorów wymaga jednak przeanalizowania każdego przypadku danych instalacji. Artykuł 3 pkt 1 pr. bud. nie wspomina o urządzeniach, zatem instalacje obsługujące procesy poza obiektem budowlanym, mające charakter wolno stojących

---

<sup>33</sup> J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości...*, *op. cit.*, s. 180.

<sup>34</sup> Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, LEX nr 3164235.

instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych mogą zostać zakwalifikowane jako odrębne budowle.

## 6. Podsumowanie

Uczestnikami stosowania prawa podatkowego są nie tylko organy podatkowe, ale również podatnicy i płatnicy, na których ciąży obowiązek obliczenia podatku. W przypadku podatku od nieruchomości, wymaga to odpowiedniego zinterpretowania i zastosowania regulacji ustawowych dotyczących opodatkowania obiektów budowlanych. Specyfika prawa podatkowego powoduje, iż teksty aktów prawnych nie są jednoznaczne i precyzyjnie sformułowane, co doprowadza do powstawania przeszkód w ich interpretacji.

Analiza obowiązujących przepisów, ale przede wszystkim orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych dotyczącego podejmowanej tematyki prowadzi do konieczności postawienia tezy, iż orzecznictwo podatkowe ma fundamentalny wpływ na ukształtowanie zobowiązania podatkowego z tytułu budynku i budowli. Na przestrzeni wielu lat brzmienie przepisów regulujących podstawowe kwestie opodatkowania obiektów budowlanych pozostaje bez zmian. Zmienia się natomiast sposób ich wykładni. Trybunał Konstytucyjny poprzez swoje orzeczenia tworzy podstawowe zasady interpretacji i stosowania przepisów ustaw podatkowych, które z kolei wpływają na kształt orzecznictwa sądów administracyjnych. Niewątpliwie, cały szereg rozstrzygnięć Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłych w sprawach z zakresu opodatkowania budynku i budowli uwidacznia ich niepodważalną rolę w formowaniu podstawowej linii stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez organy administracji i podmioty niepubliczne.

## BIBLIOGRAFIA

### Literatura

J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

L. Etel, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1945/07*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10, s. 74

L. Etel, M. Popławski, *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9, s. 12.

L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009.

K. Feldo (red.), *Opodatkowanie akcji marketingowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

A. Jarosz, Ł. Wąsikiewicz, *Moment powstania i ustania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 26.

W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2016.

B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

## **Akty prawne**

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1509).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 401).

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 88).

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 503).

## **Orzecznictwo**

Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 1992 r., SA/Po 1346/91, LEX nr 60677.

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08, LEX nr 582870.

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1025/12, LEX nr 1481386.

Wyrok NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2139/13, LEX nr 1986368.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 1041/15, LEX nr 2284429.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, LEX nr 2740315.

Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2018 r., II FSK 1983/16, LEX nr 2532545.

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 r., II FSK 3250/16, LEX nr 2598764.

Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., II FSK 1897/18, LEX nr 2601999.

Wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., II FSK 3126/17, LEX nr 2740315.

Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 501/18, LEX nr 3026894.

Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, LEX nr 3164235.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Kr 496/09, LEX nr 507644.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2010 r., III SA/Po 106/10, LEX nr 686825.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/G 758/10, LEX nr 748340.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 października 2017 r., I SA/Bd 816/17, LEX nr 2398025.

## Status prawny komunalnych spółek prawa handlowego

### The legal status of the municipal commercial companies

#### Abstrakt

Komunalne spółki prawa handlowego to instytucje prawa, których status jest uregulowany w różnych aktach prawnych. Poprawne ustalenie zakresu regulacji wpływających na ustrój i działanie komunalnej spółki prawa handlowego zależy od jej jednostkowych cech i właściwości oraz wypełnianych przez nią funkcji. Komunalne spółki prawa handlowego, mimo że nie podlegają bezpośrednio pod reżim ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych podlegają rygorom organizacyjnym znacznie szerszym niż inne komercyjne spółki prawa handlowego, w szczególności ze względu na nadzór właścicielski sprawowany przez właściwe jednostki samorządu terytorialnego. Prawdliwość wydatkowania środków pochodzących od jednostek samorządu terytorialnego w kontekście zamierzonych celów działania spółek została poddana krytycznej ocenie przez Najwyższą Izbę Kontroli. Ze względu na aktywność legislacyjną w zakresie tworzenia podstaw działania kolejnych rodzajów komunalnych i celowych spółek prawa handlowego, regulacja prawna ich dotycząca ma charakter rozproszony, co utrudnia zapewnienie prawidłowości stosowania prawa i wydatkowania środków komunalnych przez te spółki.

**Słowa kluczowe:** spółki komunalne, spółki handlowe, komunalne spółki, miejskie spółki, nadzór właścicielski, finanse publiczne, samorząd, zakres regulacji prawnej

## Abstract

Municipal commercial companies are legal institutions whose legal status is regulated in various statutory legal acts. Making a correct determination of the scope of regulations affecting the structure and operation of a municipal commercial company depends on its individual features, properties and the purpose it serves. Although they are not directly subject to the provisions of the Public Finance Act of 27 August 2009, they are subject to much broader organizational rigors than other commercial companies, in particular due to the ownership supervision exercised by the competent local government units. The correctness of spending the funds provided by the local government units in the context of the intended goals of the municipal commercial company's operations was critically assessed during the audit by the Supreme Audit Office. Due to the legislative activity in the field of creating the basis for the operation of subsequent types of municipal commercial companies, the legal regulation concerning them becomes dispersed, which makes it difficult to ensure the correct spending of municipal funds by these companies and the proper use of law in their actions.

**Keywords:** municipal companies, commercial companies, city companies, ownership supervision, public finance, local government, scope of legal regulation, legal

### 1. Źródła ustawowej regulacji statusu spółek komunalnych

Spółka komunalna prawa handlowego jest instytucją stojącą na pograniczu prawa publicznego i prywatnego. Choć wyłączona bezpośrednio z reżimu finansów publicznych, z racji swojego powiązania kapitałowego z jednostką samorządu terytorialnego pośrednio podlega wielu rygorom i wymaganiom stawianym podmiotom podlegającym publicznoprawnym regulacjom finansowym. Zakres mających zastosowanie w kształtowaniu jej ustroju oraz bieżącej działalności przepisów jest problematyczny do ustalenia, a posłużenie się do subsumpcji przepisów dla stanu faktycznego z udziałem spółki komunalnej prawa handlowego jedynie treścią ustawy



z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych<sup>1</sup> może prowadzić do zgoła błędnych wniosków i rezultatów. Ze względu na aktywność legislacyjną w zakresie tworzenia podstaw działania kolejnych rodzajów komunalnych i celowych spółek prawa handlowego, regulacja prawna ich dotycząca ma charakter rozproszony, co utrudnia zapewnienie prawidłowości stosowania prawa i wydatkowania środków komunalnych przez te spółki.

By podkreślić wagę odmienności charakteryzującej komunalne spółki handlowe w obrocie prawnym od innych spółek kapitałowych należy wskazać, że skutek ich powołania, komunalne spółki prawa handlowego stają się narzędziem gospodarki finansowej służącym w dalszej perspektywie interesowi macierzystej jednostki samorządu terytorialnego (dalej jako: jst). Nasuwa się także konstatacja, że formułowany przykładowo w art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>2</sup> nakaz zapewnienia jawności gospodarki finansowej gminy przekłada się także na konieczność zapewnienia transparentności procesu wyposażania powołanej przez jst spółki w kapitał, a pośrednio także podleganie przez nią nadzorowi właścicielskiemu jst. To zaś koreluje z obowiązkiem zapewnienia przez jst jawności prowadzonej przez nią gospodarki finansowej, także w wymiarze personalnym, bowiem kolegialny charakter działań organu wykonawczego wymaga zastosowania art. 34 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup>, zgodnie z którym jawność realizowana jest przez podejmowanie, w głosowaniu jawnym i imiennym, uchwał organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego dotyczących gospodarowania środkami publicznymi<sup>4</sup>.

Kluczowe zatem dla oceny statusu prawnego spółki komunalnej prawa handlowego jest podkreślenie, że nie podlega ona bezpośrednio pod reżim FinPubU. Zgodnie z art. 4 ust. 1 tejże ustawy, jej przepisy stosuje się do jednostek sektora finansów publicznych i innych podmiotów w zakresie,

---

<sup>1</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467, dalej jako: KSH.

<sup>2</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 559, dalej jako: u.s.g.

<sup>3</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 305, dalej jako: FinPubU.

<sup>4</sup> S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), Ustawa o samorządzie gminnym [w:] S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), Ustawy samorządowe. Komentarz, Warszawa 2018, Legalis.

w jakim wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami. Jednakże na względzie należy mieć także art. 9 pkt 14 FinPubU stanowiący, że sektor finansów publicznych tworzą inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego. Prowadzi to do także do konkluzji, że spółka komunalna prawa handlowego, której przedmiotem działalności nie będzie użyteczność publiczna czy też wyłącznie użyteczność publiczna, czyli zgodnie z definicją legalną z art. 1 ust. 2 ustawy o gospodarce komunalnej z dnia 20 grudnia 1996 r.<sup>5</sup> działalność, której celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych, także nie będzie podlegała pod reżim FinPubU. Dość obszerną kategorię spółek komunalnych prawa handlowego tworzą spółki scharakteryzowane w art. 10 ust. 3 ugk, a zatem takie, które gmina utworzyła albo przystąpiła do nich posiadając w nich udziały lub akcje i których przedmiotem działalności są czynności bankowe, ubezpieczeniowe oraz działalność doradcza, promocyjna, edukacyjna i wydawnicza na rzecz samorządu terytorialnego, a także innych spółek ważnych dla rozwoju gminy, w tym prowadzących działalność w zakresie budownictwa mieszkaniowego na wynajem oraz również związaną z uprawnieniem do nabycia przez najemcę własności lokalu w przyszłości oraz klubów sportowych działających w formie spółki kapitałowej.

## **2. Praktyczne aspekty działalności komunalnych spółek prawa handlowego**

Bezpośrednią podstawą prawną możliwości utworzenia spółki komunalnej prawa handlowego przez gminę jest artykuł 2 oraz 9 ust. 1 ugk, zgodnie z którym gospodarka komunalna jst może być prowadzona w formie m.in. spółek prawa handlowego, zaś same jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne oraz przystępować do takich spółek. Zgodnie zaś z art. 10 ugk, tworzenie lub przystąpienie przez gminę do spółki prawa handlowego w zakresie

---

<sup>5</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 679, dalej jako: ugk.

wykraczającym poza ramy użyteczności publicznej jest możliwe wyłącznie po łącznym spełnieniu wskazanych w ustawie warunków z zastrzeżeniem dalszych od tej reguły wyjątków, to jest ze względu na istnienie niezaspokojonych potrzeb wspólnoty samorządowej na rynku lokalnym i gdy występujące w gminie bezrobocie w znacznym stopniu wpływa ujemnie na poziom życia wspólnoty samorządowej, a zastosowanie innych działań i wynikających z obowiązujących przepisów środków prawnych nie doprowadziło do aktywizacji gospodarczej, a w szczególności do znacznego ożywienia rynku lokalnego lub trwałego ograniczenia bezrobocia. Ponadto art. 10 ust. 2 ukg stanowi, że poza sferą użyteczności publicznej gmina może tworzyć spółki prawa handlowego i przystępować do nich również wówczas, jeżeli zbycie składnika mienia komunalnego mogącego stanowić wkład niepieniężny gminy do spółki albo też rozporządzenie nim w inny sposób spowoduje dla gminy poważną stratę majątkową. Jednakże wzmiankowany już art. 10 ust. 3 ukg stwarza możliwość partycypacji komunalnej spółki gminnej prawa handlowego w obrocie gospodarczym na bardzo szerokim polu działalności komercyjnej, korzystając w dużej mierze z zasobów materialnych i kadrowych oraz *know-how* macierzystej jst. Budzi to w sposób naturalny rozmaite wątpliwości co do dopuszczalności i modelu funkcjonowania tych spółek na zasadach rynkowych, toteż oceniając potencjał ekonomiczny działalności spółek wskazuje się, że źródłem przyzwolenia na wykonywanie przedsiębiorczości nastawionej na zysk przez spółkę wyposażoną w kapitał przez jst jest zwykle samodzielność samorządu terytorialnego i związanie sytuacji samorządu z odpowiedzialnością za sprawy publiczne w wymiarze określonym przez ustawodawcę. Pogląd przeciwny jest wywodzony z istoty samorządności terytorialnej, która przede wszystkim powinna koncentrować uwagę na sprawach o wymiarze społecznym; działalność gospodarcza nie jest do niego zaliczana, bowiem jej cele wyznaczają przede wszystkim interesy prywatne przedsiębiorcy lub innego podmiotu działalności gospodarczej.

Względy praktyczne również mogą uzasadniać usunięcie samorządu terytorialnego z aktywności na rynku, którego uczestnikami i podmiotami powinny być jednostki profesjonalnie i odpowiednio przygotowane do

określania granic ryzyka jako weryfikatora podejmowanych rozstrzygnięć; ich skutki gospodarcze (ekonomiczno-finansowe) dotyczą przy tym nie tylko jednostkę samorządu terytorialnego, niezależnie od formy prawnej udziału w obrocie gospodarczym. Konsekwencje te – zwłaszcza w przypadkach niepowodzeń, które przynosi działalność gospodarcza – odczuwa wspólnota samorządowa. W tym znaczeniu mają one wymiar społeczny<sup>6</sup>. O ile bowiem zadłużenie komunalnych spółek prawa handlowego nie podlega ograniczeniom na gruncie przepisów ustawowych, jednakże wpływa w sposób pośredni na kondycję finansów jst, które w nich majątkowo partycypują.

Zakres możliwości udziału jst w komunalnych spółkach prawa handlowego w granicach wyznaczonych ustawą jest również szeroki w odniesieniu do zakresu relacji własnościowych w spółce prawa handlowego z udziałem jst, bowiem jst mogą tworzyć nie tylko spółki jednoosobowe (zarówno z o.o., jak i akcyjne), w których dana jst jest jedynym udziałowcem lub akcjonariuszem, ale również mogą tworzyć spółki kapitałowe razem z innymi podmiotami (zarówno publicznymi, jak i prywatnymi), przystępować do istniejących jednoosobowych spółek kapitałowych, przystępować do istniejących spółek jednoosobowych razem z innymi jeszcze podmiotami, nabywając udziały lub akcje od dotychczasowego jedynego wspólnika (wszystkie lub część) lub obejmując udziały albo akcje w podwyższonym kapitale zakładowym. Analogicznych działań dokonują też wtedy inne podmioty przystępujące do danej spółki – mogą przystępować do istniejących spółek wieloosobowych w charakterze jednego ze wspólników. Powyższe działania mogą być podejmowane zarówno w sferze użyteczności publicznej, jak i poza nią<sup>7</sup>.

### **3. Nieprawidłowości w działaniu komunalnych spółek prawa handlowego w ocenie Najwyższej Izby Kontroli**

Należy jednak ocenić, że obawy związane z praktycznymi aspektami działalności komunalnych spółek prawa handlowego na gruncie ryzyka

---

<sup>6</sup> L. Kieres, Komentarz do ustawy: Gospodarka komunalna t.j. z dnia 5-4-2017 (Dz.U. 2017, Nr 81, poz. 827) Opracowanie redakcyjne na podstawie: Publiczne prawo gospodarcze, Legalis.

<sup>7</sup> M. Szydło, Komentarz GospKomU, s. 377–378) [w:] J. Zięty, Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz. Warszawa 2012, Legalis.

związanego z właściwym wydatkowaniem środków komunalnych okazują się uzasadnione, czego dowodem są znamienne konkluzje raportu Najwyższej Izby Kontroli pt. „Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego” z dnia 18 grudnia 2015 roku<sup>8</sup>. W rezultacie przeprowadzonej przez NIK kontroli spółek ze 100% udziałem jst przy zastosowaniu kryteriów legalności, gospodarności rzetelności (na podstawie art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>9</sup>), a pozostałych spółek komunalnych z udziałem jst przy zastosowaniu kryteriów legalności i gospodarności (na podstawie art. 2 ust. 3 oraz art. 5 ust. 3 ustawy o NIK) NIK ujawnił we wskazanym raporcie szereg licznych nieprawidłowości. Przedmiotowa kontrola wykazała, że 66 z ogółu 229 zbadanych w tym zakresie spółek komunalnych prowadziło działalność niezgodnie z przepisami, przy czym 43 spółki prowadziły działalność w ogóle niezwiązaną z zadaniami jst, o których mowa w art. 7 ust. 1 u.s.g. oraz art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa<sup>10</sup>.

Raport NIK wskazał, że w zdecydowanej większości (60 spółek) nieprawidłowość polegała na prowadzeniu lub częściowym prowadzeniu działalności poza sferą użyteczności publicznej i bez spełnienia ustawowych kryteriów wskazanych w art. 10 u.gk lub art. 13 ust. 2 u.s.w. NIK przyjęła interpretację rozszerzającą definicji usług w sferze publicznej uznając, że organizowanie warunków do późniejszego świadczenia usług powszechnie dostępnych także mieści się w obszarze świadczenia usług w sferze użyteczności publicznej<sup>11</sup>. Spółki z udziałem jst, wykonując niedozwoloną działalność w stopniu nieuprawnionym przez obowiązujące przepisy wkraczały w obszar konkurencji rynkowej (np. budowa mieszkań przez

---

<sup>8</sup> Raport Najwyższej Izby Kontroli pt. „Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego” z dnia 18 grudnia 2015 roku, KGP-4101-002-00/2014, nr ewid. 13/2014/P/14/019/KGP, źródło <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10139,vp,12457.pdf>

<sup>9</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 623.

<sup>10</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 547, dalej: u.s.w.

<sup>11</sup> Raport Najwyższej Izby Kontroli pt. „Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego” z dnia 18 grudnia 2015 roku, KGP-4101-002-00/2014, nr ewid. 13/2014/P/14/019/KGP, op. cit., s. 17.

spółki w systemie deweloperskim). W ocenie NIK proceder ten mógł prowadzić do zaburzenia konkurencji rynkowej, gdyż spółki komunalne korzystają z uprzywilejowanej pozycji (np. otrzymując zlecenia usług od jst, która jest ich właścicielem), w wielu sytuacjach działając w warunkach monopolu<sup>12</sup>. Jst korzystają z mechanizmu przenoszenia do spółek zadań wymagających wysokich nakładów finansowych, gdyż powoduje to odciążenie budżetu jst i nominalne zmniejszenie zadłużenia jst, którego poziom podlega ustawowym rygorom. Jednak biorąc pod uwagę, że jst w różnych formach są zobowiązane do zapewnienia środków na spłatę przez spółki zobowiązań (np. poręczenia kredytów czy zobowiązanie do podnoszenia kapitału zakładowego spółki), należy uznać iż zjawisko to ma istotne znaczenie dla bezpieczeństwa finansów jst<sup>13</sup>. Oceniając zasadność wnoszenia majątku samorządu terytorialnego do spółek komunalnych pod względem prawnym i ekonomicznym NIK stwierdził, że jst przeważnie nie dokonywały analiz efektywności dokapitalizowania spółek oraz zwiększenia udziałów poprzez wniesienie majątku rzeczowego. Decyzje o transferach majątku do spółek komunalnych nie były poprzedzone oszacowaniem przez jst faktycznych potrzeb spółek ze względu na realizowane zadania oraz korzyści lub pożytki dla jst w związku z rozporządzeniem majątkiem na rzecz spółek komunalnych. Ponadto, jst nie analizowały transferów przeznaczonych na dokapitalizowanie spółek ze swoim udziałem pod kątem wystąpienia pomocy publicznej. Na 28 urzędów tylko pięć przeprowadzało analizy w tym zakresie<sup>14</sup>. Obowiązek taki wynikał bowiem z art. 12 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>15</sup>. Przepis ten stanowi, że projekty programów pomocowych, w tym przewidujących udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych, oraz pomocy indywidualnej, a także pomocy indywidualnej na restrukturyzację, wymagają uzyskania opinii Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumenta. Według wyjaśnień kontrolowanych przez NIK jst, podwyższenie

---

<sup>12</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>13</sup> Ibidem, s. 24.

<sup>14</sup> Ibidem, s. 24.

<sup>15</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 743.

kapitału nie wymagało takich analiz, ponieważ w takim przypadku nie zachodzi zjawisko pomocy publicznej. NIK zauważa jednak w raporcie, że przy każdej decyzji dotyczącej dokapitalizowania spółek, w których JST posiada udziały, należy rzetelnie przeanalizować sytuację pod kątem niedozwolonej pomocy publicznej. Fakt obejmowania udziałów w spółkach przez JST w zamian za ich dokapitalizowanie nie przesądza bowiem o tym, że takie dokapitalizowanie nie stanowi niedozwolonej pomocy publicznej. Na ogół jedynym narzędziem stosowanym przez jst w celu monitoringu stopnia realizacji zadań publicznych był nadzór właścicielski. Jednak sposób sprawowania uprawnień nadzorczych wobec spółek z większościowym udziałem jst nie zapewniał wystarczającej kontroli nad realizacją zadań publicznych powierzanych tym spółkom pod względem ich skuteczności oraz efektywności<sup>16</sup>. W sprawie uregulowań dotyczących nadzoru właścicielskiego, jst stały na stanowisku, że kontrola wykorzystania przez spółki otrzymywanych składników majątku wynika z narzędzi udostępnionych w KSH i jest sprawowana przez powołane rady nadzorcze oraz że system polskiego prawa nie przewiduje tworzenia odrębnych i specjalnych regulacji dotyczących kontroli wykorzystania majątku przekazanego spółkom.

Nie kwestionując faktu, że dla realizowania polityki właścicielskiej wobec spółek z udziałem jst wystarczające są regulacje zawarte w powszechnie obowiązujących przepisach prawa, zdaniem NIK nadzór i kontrola ze strony rad nadzorczych spółek z udziałem jst może nie zapewniać skutecznego nadzoru nad wykorzystaniem przez spółki przekazanego im majątku. Organy wykonawcze jst nie wykorzystywały możliwości, jakie miały jako walne zgromadzenia akcjonariuszy lub zgromadzenia wspólników. Nie korzystano m.in. z dobrych praktyk stosowanych wobec spółek Skarbu Państwa, np. zobowiązania wobec zarządu spółki, która zostaje dokapitalizowana w związku z realizowanym przez nią zadaniem inwestycyjnym do złożenia sprawozdania radzie nadzorczej z wykonania tego zadania. NIK nie podzielił opinii, że kontrole w zakresie wykorzystania przekazywanych

---

<sup>16</sup> Raport Najwyższej Izby Kontroli pt. „Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego” z dnia 18 grudnia 2015 roku, KGP-4101-002-00/2014, nr ewid. 13/2014/P/14/019/KGP, op. cit., s. 37.

przez jst składników majątku byłyby ingerencją w działalność operacyjną spółek. Jst jako dysponent majątku przekazywanego spółkom ma możliwość stworzenia mechanizmów kontroli właściwego wykorzystania tego majątku. Na podstawie ogólnych informacji w tym zakresie zawartych w sprawozdaniach spółek składanych walnym zgromadzeniom – wskazywanych w wyjaśnieniach przez kontrolowane jst jako źródło pełnej wiedzy o sposobie wykorzystania majątku przez spółki – nie jest bowiem możliwe zdaniem NIK uzyskanie informacji, jak spółki wykorzystują przekazane im środki publiczne<sup>17</sup>. W rezultacie NIK postulował w konkluzjach raportu zapewnienie przez wojewodów skutecznego nadzoru prawnego nad uchwałami organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, sprawowanego na podstawie art. 86 u.s.g. oraz art. 78 u.s.w., w sprawach tworzenia i przystępowania do spółek prawa handlowego, w szczególności w zakresie weryfikacji przedmiotu działalności spółek oraz zakresu terytorialnego działalności w świetle ograniczeń prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostki samorządu terytorialnego, wynikających z art. 1 ust. 2 i art. 10 ugk oraz z art. 13 ust. 2 u.s.w.<sup>18</sup>

#### **4. Obowiązki spoczywające na komunalnych spółkach prawa handlowego**

Nadzór właścicielski w stosunku do komunalnych spółek prawa handlowego dokonywany przez jst na gruncie KSH nie jest jedynym narzędziem służącym weryfikacji zgodności działalności tychże spółek z przepisami prawa. Zgodnie z ustawą o przejrzystości stosunków finansowych pomiędzy organami publicznymi a przedsiębiorcami publicznymi oraz o przejrzystości finansowej niektórych przedsiębiorców z dnia 22 września 2006 r.<sup>19</sup> każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na sposób działania oraz formę organizacyjno-prawną, w szczególności spółka handlowa, na której działalność organ publiczny (w tym organ jst) wywiera decydujący wpływ, niezależnie od wpływu wywieranego na niego przez inne podmioty, jest zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych i dokumentacji

---

<sup>17</sup> Ibidem, s. 30.

<sup>18</sup> Ibidem, s. 10.

<sup>19</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2205.



dotyczącej jego sytuacji prawnej oraz ekonomiczno-finansowej w sposób rzetelny i jasny (art. 3 ust. 1 ww. ustawy). Ustawa kładzie nacisk na należyte udokumentowanie przez spółkę komunalną prawa handlowego uzyskanych przez nią przysporzeń ze środków publicznych pod postacią m.in. pokrycia z środków publicznych strat wynikających z prowadzenia przez nią działalności gospodarczej lub nieuczestniczeniu przez jst w zyskach, dokapitalizowania spółek w tym przez nabycie akcji i udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym oraz udzielenia im dotacji, pożyczki, poręczenia oraz gwarancji na preferencyjnych warunkach. Obowiązki ewidencyjne będące udziałem spółek komunalnych prawa handlowego są skorelowane z nałożonymi przez ustawę w art. 6 ust. 1 i 2 teźże wymogami dokonywania weryfikacji prawidłowości prowadzenia przez spółki ksiąg rachunkowych przez organ nadzorujący, w rezultacie której może on w drodze decyzji administracyjnej zobowiązać tego przedsiębiorcę do podjęcia, w wyznaczonym terminie, określonych działań niezbędnych do wykonania lub należytego wykonania tych obowiązków. Ponadto organ nadzorujący może w zakresie swojej właściwości, wystąpić do organu publicznego o przekazanie dokumentów, materiałów i informacji niezbędnych do ustalenia, czy została zachowana przejrzystość stosunków finansowych pomiędzy tym organem a przedsiębiorcą publicznym, również wyznaczając w tej materii stosowny termin do podjęcia przez niego czynności (art. 5 ustawy).

W zakresie zobowiązań podatkowych spoczywających na komunalnej spółce prawa handlowego, problematyczne jest również zagadnienie podlegania obowiązkowi podatkowemu na gruncie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>20</sup> w związku z zawarciem lub zmianą umowy spółki, a także odpowiednio aktu założycielskiego lub statutu spółki. Obowiązek podatkowy ciążyący na spółce kapitałowej powstaje w momencie dokonania czynności cywilnoprawnej lub z momentem podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki mającej osobowość prawną. Stawka podatku, przykładowo, dla czynności cywilnoprawnej zawarcia umowy spółki wynosi zatem 0,5% podstawy

---

<sup>20</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 111.

opodatkowania stanowiącej wartość kapitału zakładowego tej spółki i jest pomniejszana o kategorii opłat wskazanych w art. 6 ust. 9 ustawy. Zgodnie z art. 2 pkt 6 wskazanej ustawy wyłączeniu przedmiotowemu od obowiązku podatkowego podlegają zaś umowy spółki i ich zmiany związane z łączeniem spółek kapitałowych, przekształceniem spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową oraz wniesieniem do spółki kapitałowej, w zamian za jej udziały lub akcje przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części oraz udziałów lub akcji innej spółki kapitałowej dających w niej większość głosów albo kolejnych udziałów lub akcji, w przypadku gdy spółka, do której są wnoszone te udziały lub akcje, posiada już większość głosów.

Nadmienić należy, że art. 8 ustawy wskazuje na zwolnienie podmiotowe w kategorii stanów faktycznych, w których stroną umowy cywilnoprawnej stanowi jst, jednakże mając na uwadze, że jednostki samorządu terytorialnego posiadają odrębną podmiotowość prawną od spółek tworzonych z ich udziałem, ze zwolnienia, o którym mowa w komentowanym przepisie, nie może korzystać spółka, w której gmina jest współnikiem lub akcjonariuszem<sup>21</sup>. W kategorii zaś zwolnień przedmiotowych istotne jest zaś wskazanie w art. 9 pkt 11 lit. d przytoczonej ustawy umów spółki i ich zmiany, jeżeli przedmiotem działalności spółki kapitałowej jest świadczenie usług użyteczności publicznej w zakresie transportu publicznego, zarządzania portami i przystaniami morskimi, zaopatrzenia ludności w wodę, gaz, energię elektryczną, energię ciepłą lub zbiorowego odprowadzania ścieków i jeżeli w wyniku zawarcia umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego obejmuje co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce albo w chwili zmiany umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego posiada już co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce. Jednakże jak już wskazano, możliwość działania przez spółki komunalne prawa handlowego poza sferą użyteczności publicznej nie jest wykluczona i z tego powodu komunalna spółka prawa handlowego może być obciążona obowiązkiem podatkowym na gruncie ustawy o podatku cywilnoprawnym. Skoro natomiast zgodnie z art. 4 ust. 1

<sup>21</sup> T. Nierobisz, A. Waclawczyk, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz. Warszawa 2011, Legalis.

pkt 1 lit. h ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 r.<sup>22</sup> źródłem dochodów własnych gminy są wpływy z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych, zawarcie lub zmiana umowy komunalnej spółki prawa handlowego działającej na polu wykraczającym poza sferę użyteczności publicznej podlegające obowiązkowi podatkowemu na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych będzie również źródłem dochodu własnego gminy.

Niebagatelną kwestią dla oceny prawnej działalności komunalnej spółki prawa handlowego jest konieczność rozważenia, w jakich okolicznościach jest zobowiązana do stosowania ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych<sup>23</sup>. Konieczność stosowania PZP przez komunalne spółki prawa handlowego w zakresie podmiotowym bierze źródło w art. 4 pkt 3 tej ustawy, zgodnie z którym do stosowania PZP zobowiązane są podmioty, które mimo że nie należą do jednostek sektora finansów publicznych w rozumieniu FinPubU, stanowią osoby prawne utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego i są przez podmioty których mowa w tym przepisie oraz w pkt 1 i 2, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot finansowane w ponad 50% lub posiadają w nich ponad połowę udziałów albo akcji, sprawują nadzór nad organem zarządzającym lub mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego. Spółki komunalne prawa handlowego w granicach określonych PZP nie są jednak zobowiązane do sporządzania planu udzielania zamówień w trybie art. 23 ust. 1 PZP, co odróżnia je w tym zakresie od jednostek sektora finansów publicznych.

Spółki komunalne, mimo że nie należą do sektora finansów publicznych są zatem objęte przedmiotem regulacji FinPubU w zakresie wykorzystywania środków publicznych lub dysponowania tymi środkami. W konsekwencji osoby wchodzące w skład organu zarządzającego spółek komunalnych prawa handlowego, którym przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne lub zarządzające mieniem tych jednostek lub podmiotów

<sup>22</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1672.

<sup>23</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1129, dalej jako: PZP.

są obarczone odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>24</sup>, również w zakresie udzielanych przez komunalne spółki prawa handlowego zamówień publicznych.

## 5. Charakterystyka komunalnej spółki prawa handlowego na przykładzie towarzystw budownictwa społecznego

Przykładem komunalnej spółki prawa handlowego, które funkcjonują w oparciu o szeroki katalog regulacji publicznoprawnych oraz zobowiązanych do stosowania PZP stanowią towarzystwa budownictwa społecznego funkcjonujące w oparciu o ustawę z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego<sup>25</sup>, a od 19 stycznia 2021 r. również społeczne inicjatywy mieszkaniowe, których celem jest budowanie domów mieszkalnych i ich eksploatacja na zasadach najmu powoływane przez gminy w formie spółki z odpowiedzialnością lub akcyjnej. Służą one pośrednio realizacji celów mieszkaniowych gminy poprzez zapewnienie ekonomicznie dostępnych mieszkań dla najemców o niskim poziomie dochodów.

W wymiarze polityki społecznej towarzystwa są instrumentem w ręku władz samorządowych tworzenia warunków do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych określonych w ustawie grup ludności, co z kolei pozwala zakwalifikować działalność towarzystw (komunalnych, w których gmina objęła wszystkie udziały, względnie akcje) jako pośrednią metodę wykonywania samorządowego zadania publicznego, o którym mowa w art. 4 ustawy o ochronie praw lokatorów. Towarzystwa budownictwa społecznego mogą być tworzone i działać w formie organizacyjno-prawnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej i spółdzielni osób prawnych; stąd podstawy prawne ich funkcjonowania oprócz przepisów PBudMU zawarte są także w KSH albo w ustawie z dnia 16 września 1982 r. - Prawo

<sup>24</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 289.

<sup>25</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2224 dalej jako: PbudMU.

spółdzielcze<sup>26</sup>. Jeśli chodzi o towarzystwa budownictwa społecznego, działające jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne i spółdzielnie osób prawnych, zgodnie z przepisem art. 23 ust. 2 PBudMU, stosuje się wobec towarzystw w takim zakresie, w jakim PBudMU, jako *lex specialis*, nie wprowadziła w odniesieniu do towarzystw budownictwa społecznego ograniczeń ani dodatkowych warunków stosowania przepisów KSH i PrSpółdz. Z punktu widzenia praktycznego, bieżącego funkcjonowania istotne znaczenie mają także akty prawne wewnętrzne, wiążące konkretne towarzystwo budownictwa społecznego, a mianowicie akty założycielskie (umowy spółki), regulaminy organizacyjne organów towarzystwa (regulaminy zarządu i rady nadzorczej) i organów zewnętrznych, których istnienie i działalność jest bezpośrednio związana z przedmiotem i celem działalności towarzystwa (np. regulamin komisji mieszkaniowej). Z punktu widzenia podstaw prawnych i zasad finansowania przedsięwzięć inwestycyjnych objętych zakresem przedmiotowym działalności towarzystw budownictwa społecznego, dopóki funkcjonował Krajowy Fundusz Mieszkaniowy, istotne znaczenie miały regulacje zawarte w aktach wykonawczych do PBudMU, tj. w rozporządzeniu Rady Ministrów z 7 listopada 2007 r. w sprawie warunków i trybu udzielania kredytów i pożyczek ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego oraz niektórych wymagań dotyczących lokali i budynków finansowanych przy udziale tych środków<sup>27</sup>, oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z 19 maja 2008 r. w sprawie dokonywania dopłat ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego<sup>28</sup>. Towarzystwa Budownictwa Społecznego działają, zgodnie z art. 24 ust. 2 PBudMU, na zasadzie non profit.<sup>29</sup>

## 6. Podsumowanie

Rozbudowany i nierzadko ciężki do ustalenia zakres przepisów, do których stosowania są zobowiązane komunalne spółki prawa handlowego ulega stałym zmianom. Przedstawione w niniejszym tekście przykłady

<sup>26</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 648, dalej jako: PrSpółdz.

<sup>27</sup> Dz.U. Nr 212, poz. 1556.

<sup>28</sup> Dz.U. Nr 93, poz. 589.

<sup>29</sup> A. Doliwa, Komentarz do ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego [w:] Prawo mieszkaniowe. Komentarz. Wyd. 6, Warszawa 2021, Legalis.

wycinkowych regulacji prawnych dotyczących tychże spółek na gruncie bardzo wielu różnych ustaw dają jedynie pewne ogólne wyobrażenie, jak skomplikowane w praktycznej działalności tychże spółek jest uwzględnienie wszystkich przepisów mających znaczenie dla zapewnienia zgodności ich działania z przepisami prawa, czego powodem jest przede wszystkim rozproszony charakter przepisów ich dotyczących.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Wykaz aktów prawnych dotyczących przedstawionej tematyki**

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467),

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 559),

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 305),

Ustawa o gospodarce komunalnej z dnia 20 grudnia 1996 r. (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 679),

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 623),

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 547),

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 743),

Ustawa o przejrzystości stosunków finansowych pomiędzy organami publicznymi a przedsiębiorcami publicznymi oraz o przejrzystości finansowej niektórych przedsiębiorców z dnia 22 września 2006 r. (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2205),

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 9 września 2000 r. (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 111)

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 r. (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1672),

Ustawa z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1129),

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 289),

Ustawa z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 2224),

Ustawa z dnia 16 września 1982 r. - Prawo spółdzielcze (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 648),

Rozporządzenie Rady Ministrów z 7 listopada 2007 r. w sprawie warunków i trybu udzielania kredytów i pożyczek ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego oraz niektórych wymagań dotyczących lokali i budynków finansowanych przy udziale tych środków (Dz.U. Nr 212, poz. 1556 – akt nieobowiązujący),

Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 maja 2008 r. w sprawie dokonywania dopłat ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego (Dz.U. Nr 93, poz. 589 – akt nieobowiązujący).

## **Literatura**

S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), Ustawa o samorządzie gminnym [w:] S. Gajewski, A. Jakubowski (red.), Ustawy samorządowe. Komentarz, Warszawa 2018,  
L. Kieres, Komentarz do ustawy: Gospodarka komunalna t.j. z dnia 5-4-2017 (Dz.U. 2017, Nr 81, poz. 827) Opracowanie redakcyjne na podstawie: Publiczne prawo gospodarcze.

M. Szydło, Komentarz GospKomU, s. 377–378) [w:] J. Zięty, Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz. Warszawa 2012,

Raport Najwyższej Izby Kontroli pt. „Realizacja zadań publicznych przez spółki tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego” z dnia 18 grudnia 2015 roku, KGP-4101-002-00/2014, nr ewid. 13/2014/P/14/019/KGP, źródło <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10139,vp,12457.pdf>,

T. Nierobisz, A. Waclawczyk, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz. Warszawa 2011.

## **Grupa VAT – istotnym elementem pakietu Polskiego Ładu. Analiza korzyści, zasad funkcjonowania oraz ryzyk związanych z jej utworzeniem.**

### **VAT Group - an important element of the Polish Order package. An analysis of the benefits, operating principles and risks**

#### **Abstrakt**

26 lipca 2021 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji pojawił się projekt Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w zakresie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w tym w zakresie ustawy o podatku od towarów i usług. Następnie, w dniu 8 września zmieniona częściowo wersja projektu trafiła do Sejmu (nr druku: 1532). Ideą zmian Polskiego Ładu w zakresie podatku VAT, jest uczynienie go jeszcze bardziej konkurencyjnym – a jednym z głównych jego założeń jest długo wyczekiwane wprowadzenie fakultatywnej możliwości tworzenia tzw. grupy VAT. Głównym założeniem grupy VAT jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy, czy brak konieczności wystawiania faktur. Może to mieć szczególne korzyści w przypadku, gdy część podatników tworzących grupę nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazuje nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego.

Idea możliwości utworzenia podatkowej grupy VAT jest zatem niewątpliwie korzystna, kluczową kwestią pozostają jednak warunki jej utworzenia, aby model ten był realnie możliwy do wprowadzenia dla polskich podatników VAT.



**Słowa kluczowe:** VAT, grupa VAT, Polski Ład, podatek VAT

## Abstract

On 26 July 2021 on the website of the Government Legislation Centre appeared a draft of the Minister of Finance, Funds and Regional Policy regarding the Act on amending the Law on personal income tax, the Law on corporate income tax and some other laws - including the Law on tax on goods and services. Subsequently, on 8 September the partially amended version of the draft was submitted to the Sejm (print no.: 1532). The idea behind the changes in VAT is to make it even more competitive - and one of its main assumptions is the long-awaited introduction of an optional possibility to create the so-called VAT group. The main idea of the VAT group is to keep the intra-group turnover neutral or not to issue invoices. This may be of particular benefit where some of the taxpayers in the group do not have the full right to deduct input VAT or have an excess of output VAT, while others deduct VAT in full or have an excess of input VAT. The idea of creating a VAT group is therefore undoubtedly a positive one, but the key issue remains the conditions for its creation in order for this model to be workable for Polish VAT taxpayers.

**Keywords:** VAT, VAT Group, Polish Order, VAT tax

## 1. Wprowadzenie

26 lipca 2021 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji<sup>1</sup> pojawił się projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej: Projekt)<sup>2</sup>. Jest to jedna z największych zmian nowelizujących w zakresie prawa podatkowego ostatnich lat, przewidująca

---

<sup>1</sup> Dalej również: RCL

<sup>2</sup> Data utworzenia: 26 lipca 2021 r., Wnioskodawca: Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, numer z Wykazu: UD260

kilkadziesiąt zmian, w kilkudziesięciu ustawach<sup>3</sup>. Jak wskazuje się w uzasadnieniu Projektu, celem projektowanej ustawy jest „stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw”. Założenia projektu są szeroko

---

<sup>3</sup> Projekt wprowadza zmiany w ustawach z dnia:

1) Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.),

2) Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.),

3) Ustawa z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.),

4) Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217),

5) Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670),

6) Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1188, z późn. zm.),

7) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.),

8) Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, z późn. zm.),

9) Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.),

10) Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 504),

11) Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859, z późn. zm.),

12) Ustawa z dnia 19 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111),

13) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.),

14) Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2022 poz. 143, z późn. zm.),

15) Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. 2020 r. poz. 287),

16) Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, z późn. zm.),

17) Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626),

18) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162),

19) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541),

20) Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752),

21) Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200),

22) Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. 2021 poz. 1808).

komentowane w doktrynie i prasie<sup>4</sup> i budzą szereg pytań i wątpliwości zarówno w zapisach szczegółowych, jak i w zakresie ogólnych postulatów. Największe zmiany dotyczą przede wszystkim regulacji w ustawie PIT oraz ustawie CIT. Niemniej jednak, w tle zmian w zakresie podatków dochodowych, zaprezentowane zostały również zmiany w zakresie regulacji ustawy o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. Zmiany te obejmują:

- możliwość wspólnego rozliczania się przez kilku podatników tzw. „grupy VAT”,
- zmianę w zakresie wiążących informacji stawkowych (WIS),
- zmiany w postaci opcji opodatkowania usług finansowych,
- szybki zwrot VAT dla określonych podatników.

Ideą zmian w zakresie podatku VAT, jest uczynienie go jeszcze bardziej konkurencyjnym – a jednym z głównych jego założeń jest długo wyczekiwane wprowadzenie fakultatywnej możliwości tworzenia tzw. grupy VAT. Jest to zmiana potrzebna i postulowana również w literaturze<sup>6</sup>, przy

<sup>4</sup> Przykładowo można wskazać:

Paweł Suliga, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30  
Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT ([kidp.pl](http://kidp.pl))

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.) – dalej: ustawa VAT

<sup>6</sup> Paweł Suliga, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30  
Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT ([kidp.pl](http://kidp.pl))

czym wskazuje się nie tylko na samą możliwość utworzenia grupy VAT, ale także zakres jej funkcjonowania w kontekście warunków jakie muszą spełnić podmioty tworzące taką grupę – co będzie głównym przedmiotem niniejszego opracowania. Pozostaje zatem pytanie – czy zaprezentowany Projekt w swym obecnym kształcie spełnia wskazane postulaty i do jak szerokiej grupy podmiotów jest de facto adresowany.

## 2. Uwagi wstępne

Grupa VAT nie jest nowym instrumentem i funkcjonuje w ramach unijnego systemu podatku VAT już od blisko 50 lat. Obecnie został wdrożony w 18 państwach członkowskich UE (oraz Wielkiej Brytanii). Co istotne, liczba państw wprowadzających regulację grup VAT zwiększa się - w ciągu ostatnich dwóch lat instrument ten został wprowadzony w Luksemburgu (od 31 lipca 2018 r.), na Malcie (od 1 czerwca 2018 r.) oraz we Włoszech (przepisy weszły w życie 1 stycznia 2018 r., lecz możliwość utworzenia grup VAT istnieje dopiero od 1 stycznia 2019 r.)<sup>7</sup>. Z tego powodu – siłą rzeczy stawia to polskich przedsiębiorców w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do krajów, w których grupy VAT funkcjonują od lat. Ponadto, brak możliwości utworzenia grupy VAT jest również wskazywany jako jedna z przyczyn, dla których podatkowe grupy kapitałowe (PGK) są nadal mało popularne w Polsce, szczególnie na tle innych krajów UE.

Głównym założeniem grupy VAT jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy, czy brak konieczności wystawiania faktur. Zapewnia to regulacja przewidująca, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmioty należące do tej grupy nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu (art. 8c ust. 1 nowego brzemienia ustawy VAT). Może to

---

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

<sup>7</sup> Fragment uzasadnienia Projektu

mieć oczywiście szczególne korzyści w przypadku, gdy część podatników tworzących grupę nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazuje nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego – to łącznie odliczenie podatku naliczonego dla całej grupy może przynieść korzyści finansowe.

Możliwość utworzenia podatkowej grupy VAT jest zatem niewątpliwie pożądaną zmianą, co wynika również z Komunikatu Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE<sup>8</sup> w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>9</sup>. Kluczową kwestią pozostają jednak warunki jej utworzenia, aby model ten był realnie możliwy do wprowadzenia dla polskich podatników VAT i nie powodował jednocześnie ryzyk w zakresie rozliczenia podatku VAT.

### 3. Fundamentalne korzyści

Obecnie – rozliczenia podatku VAT między podmiotami powiązаныmi traktowane są tak, jak rozliczenia z podmiotami niepowiązаныmi<sup>10</sup>. Oznacza to, że każdy podmiot (powiązany finansowo/ekonomicznie/organizacyjnie) rozliczany jest odrębnie, transakcje między tymi podmiotami podlegające opodatkowaniu VAT dokumentowane są fakturami VAT, a każdy podmiot składa odrębnie plik JPK\_VAT. Jak wskazuje się w uzasadnieniu Projektu: „Pomimo istnienia PGK, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, w podatku VAT koncepcja rozliczeń grupowych w ogóle nie funkcjonuje. Wiąże się to ze żmudną koniecznością fakturowania transakcji wewnątrz grupy uwzględniając przepisy dotyczące podmiotów powiązanych, co dodatkowo utrudnia prowadzenie działalności. Co więcej brak grup VAT zniechęca podatników do tworzenia PGK w CIT. Jak wynika z danych za lata 2010–2016 w Polsce zarejestrowano tylko 160 PGK.

<sup>8</sup> Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dalej również: Dyrektywa

<sup>9</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009DC0325&from=PL>  
Opublikowano: Bruksela, dnia 2.7.2009

<sup>10</sup> Z zastrzeżeniem art. 32 ustawy VAT

Według stanu na marzec 2021 r. w Polsce funkcjonuje tylko 65 PGK, zaś w Belgii grup VAT w 2016 r. działało 2675”. Już w tym miejscu widać – że głównymi podmiotami celowanymi będą przede wszystkim PGK, szerzej w dalszej części opracowania.

W związku z powyższym, utworzenie grupy VAT jest niewątpliwie pożądaną – a jej główne korzyści wynikają z projektowanej regulacji art. 8c ustawy VAT, zgodnie z którym: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy nie podlegają opodatkowaniu (ust. 1). I dalej dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy uważa się za dokonane przez tę grupę. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz członka grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy uważa się za dokonane na rzecz tej grupy (ust. 2 i 3).

Projekt zakłada również doprecyzowanie w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług przez oddział i na rzecz oddziału - Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz:

1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,

2) innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt 1, położonego poza terytorium kraju

– uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.

I odpowiednio w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez:

1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,

2) inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt 1, położony poza terytorium kraju

– uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy.

Analogicznie, w przypadku gdy oddział dotyczy grupy VAT utworzonej w innym państwie członkowskim UE: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane przez tę grupę VAT (ust. 4-7).

Przepisy zawierają także doprecyzowanie, iż w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy grupa VAT uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników (doprecyzowanie w ust. 8d).

Tak jak wskazano na wstępie – z projektowanych regulacji, jak i istoty grupy VAT wynika podstawowa korzyść – zachowanie neutralności rozliczeń między członkami tej grupy. Analizując korzyści płynące z takiego rozliczenia, wydaje się że instrument ten może okazać się korzystny dla:

- podmiotów powiązanych, które nabywając towary/usługi nie mają prawa do odliczenia podatku VAT (m.in. podmioty świadczące usługi zwolnione, np. finansowe, ubezpieczeniowe, medyczne) – w połączeniu z pozostałymi podmiotami wykazującymi nadwyżkę podatku VAT należnego nad naliczonym;
- podmiotów mających większą wartość zakupów od sprzedaży, tj. wykazujących regularną nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym. W sytuacji, w której występuje on o zwrot podatku VAT – standardowy okres zwrotu wynosi 60 dni – przystąpienie do grupy VAT może okazać się korzystne, gdyż nadwyżka podatku VAT naliczonego będzie na bieżąco kompensowana z rozliczeniami podatku VAT należnego występującego u pozostałych członków grupy VAT;

- może się również okazać korzystne w ogólnym rozliczeniu w przypadku gdy część podmiotów w grupie stosowałaby proporcję VAT i jej prawo do odliczenia było w związku z tym ograniczone, niemniej jednak projekt zakłada, iż sama proporcja będzie kalkulowana odrębnie dla każdego członka grupy (szerzej w dalszej części opracowania).

Pozostałymi korzyściami są niewątpliwie:

- mniejsza ilość dokumentów do analizy z uwagi na mniejszą ilość plików JPK\_VAT,
- brak konieczności wystawiania faktur między podmiotami z grupy,
- brak konieczności analizy możliwości odliczeń podatku VAT i innych obowiązków w zakresie VAT (moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki VAT, korekty i in.) w zakresie transakcji między członkami grupy VAT,
- brak obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności między podmiotami w grupie VAT.

Choć wyżej wymienione korzyści same w sobie nie budzą większych wątpliwości, to jednak już w tym miejscu warto zwrócić uwagę na kilka kwestii praktycznych. Z pozoru mało istotnych, a jednak w bieżących rozliczeniach mogą okazać się kłopotliwe<sup>11</sup>.

Z jednej strony brak obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych jest korzystny (każde zmniejszenie obowiązków administracyjnych należy rozpatrywać pozytywnie), niemniej jednak nie wyeliminuje to przecież rozliczeń wewnątrzgrupowych. Tym samym brak obowiązku wystawiania faktur VAT wewnątrz grupy będzie musiał zostać zastąpiony koniecznością wystawiania innych dokumentów potwierdzających takie rozliczenia (dla innych celów), a więc np. not księgowych, czy innych dokumentów wewnętrznych.

Ponadto, fakt utworzenia grupy VAT będzie powodował obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji – jedną na potrzeby wewnątrzgrupowe (dla innych celów), a drugą dla rozliczeń ‘poza’ grupę, gdzie do tej pory wszystko trafiało niejako do jednej puli (cała sprzedaż/całe zakupy, bez

<sup>11</sup> Na podobne kwestie zwrócono uwagę w artykule pod red. K.Koślicki, 19.07.2021 r.: Grupy VAT - warunki utworzenia i rozliczenie VAT (prawo.pl)



rozdzielenia na rozliczenia wew. i zew. grupy). Zgodnie bowiem z projektowanym art. 109 ust. 11g-11i – członkowie grupy VAT będą obowiązani prowadzić, w postaci elektronicznej, ewidencję czynności, o których mowa w art. 8c ust. 1. Projekt przewiduje również kryteria jakie taka ewidencja ma spełniać, a także fakt iż na żądanie organu podatkowego członkowie grupy VAT będą obowiązani przekazać ewidencję w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

Inny hipotetyczny problem który może powstać to kwestia tego, czy dla zewnętrznych kontrahentów nie będzie problemem zmiana strony transakcji dla celów podatku VAT, kwestii tego na jaki podmiot wystawić fakturę, porozumień z danym działem księgowości itp. Są to oczywiście problemy hipotetyczne i mniejszej wagi, niemniej dla bieżących rozliczeń księgowych mogą być znaczące.

#### **4. Przesłanki kwalifikujące grupę VAT**

Idąc dalej, kluczową kwestią pozostają zatem kryteria jakie muszą być spełnione, aby podmioty powiązane mogły utworzyć grupę VAT. Kwestię tę reguluje projekt nowego przepisu art. 15a ust. 1, zgodnie z którym: Podatnikiem, o którym mowa w art. 15, może być również grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT. Regulacja ta stanowi implementację art. 11 Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym (akapit 1): „Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej „Komitetem ds. VAT”), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”. Sama Dyrektywa nie definiuje ww. pojęć, szczególnie powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych. Dlatego szczególnie istotne było precyzyjne ich zdefiniowanie w ustawie VAT, aby kwestia ta nie budziła wątpliwości interpretacyjnych.

W kontekście powyższego, w art. 15a ust. 2 nowelizowanej ustawy VAT zaproponowano, iż grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy (ust. 3).

Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

- 1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
- 2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
- 3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT (ust. 4).

Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:

- 1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub
- 2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Warunki istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika.

Ponadto wskazuje się, iż:

- podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT (ust. 7).
- grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT (ust. 8).
- grupa VAT nie może być rozszerzona o innych członków, ani pomniejszona o któregokolwiek z członków wchodzących w jej skład (ust. 9).

Analizując powyższe propozycje, nasuwa się szereg pytań:

Jedną z głównych wątpliwości jest to, jak należy rozumieć 50% udział w „kapitale zakładowym” pozostałych członków grupy – czy odniesienie

się do „kapitału zakładowego” jest zabiegiem celowym, co oznacza że grupy VAT będą dotyczyć jedynie spółek akcyjnych, komandytowo-akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością? Oznaczałoby to, iż podatnicy, dla których przepisy kodeksu spółek handlowych czy kodeksu cywilnego nie przewidują istnienia kapitału zakładowego, nie mogą stać się członkami grupy VAT. Ponadto regulacja odwołuje się do 50% udziałów – brakuje zatem doprecyzowania, iż odnosi się to również do akcji (sformułowanie ‘kapitał zakładowy’ wskazuje, iż instrument ten dotyczy co najmniej spółki z o.o. jak i spółki akcyjnej). W kontekście powiązań finansowych wątpliwości budzi również to, czy wskazane 50% dotyczy sumy kapitału zakładowego pozostałych podatników, czy udziałów w kapitale zakładowym każdego z pozostałych podatników?

Pojawia się również pytanie, czy warunek bezpośredniego 50% powiązania jest faktycznie niezbędny do wykazania ścisłego powiązania o którym mowa w Dyrektywie VAT, automatycznie eliminuje to bowiem inne spółki zależne (spółki wnuczki). Wydaje się że ułatwieniem mogłoby być chociażby odwołanie się do definicji powiązań wynikających z ustaw o podatkach dochodowych, gdzie m.in. znajduje się odwołanie do określonego poziomu praw głosów lub prawa do udziału w zyskach spółki powiązanej.

Idąc dalej, oprócz wątpliwości dotyczących powiązań finansowych – zostają również pytania dotyczące powiązań o charakterze ekonomicznym i organizacyjnym. Zaproponowane rozwiązania są nieostre i mogą budzić szereg wątpliwości w praktyce. Zrozumiałym jest fakt, iż w przypadku definicji szerokiego pojęcia nieostre występują, jednak w tym przypadku jest to o tyle istotne, że w dużej mierze mają one charakter ocenny. Jest to o tyle problematyczne, iż w przypadku niespełnienia któregośkolwiek kryterium grupa VAT traci automatycznie status podatnika. Czy np. zmiana charakteru działalności przez jednego członka grupy VAT może spowodować utratę statusu całej grupy VAT?<sup>12</sup>.

Na ww. kwestię uwagę zwróciła również Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji w piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. wskazując, iż:

<sup>12</sup> Na wątpliwości te wskazywał również T. Michalik w artykule zamieszczonym na portalu prawo.pl jak i mddp.pl (MDDP - Pomysł Grup VAT jest dobry, wymaga jednak pewnych poprawek)

- „odniesienie powiązań finansowych między jednym członkiem grupy VAT a pozostałymi jej członkami do posiadania określonej procentowo wielkości udziałów w „kapitale zakładowym” tych członków. Pojęcie kapitału zakładowego funkcjonuje w odniesieniu do spółki akcyjnej, komandytowo-akcyjnej i z ograniczoną odpowiedzialnością. Projektowane regulacje wyłączają zatem możliwość ustalenia, czy odpowiednie powiązania finansowe zachodzą, w przypadku gdy członkiem grupy VAT miałby być podatnik działający jako spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa czy też prosta spółka akcyjna. Jednocześnie z uzasadnienia projektu nie wynika intencja ograniczenia w projektowanych regulacjach możliwości tworzenia grupy VAT tylko do podatników działających jako spółka akcyjna, komandytowo-akcyjna i z ograniczoną odpowiedzialnością,
- czy chodzi o 50% udziałów w sumie kapitału zakładowego pozostałych podatników czy o 50% udziałów w kapitale zakładowym każdego z pozostałych podatników;
- wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu lub ewentualnego uzupełnienia projektu wymaga przypadek, w którym przedstawiciel grupy VAT wskazany zgodnie z projektowanym art. 15a ust. 10 pkt 3 ustawy VAT, po utracie statusu podatnika przez tę grupę ulegnie likwidacji. Projektowane regulacje ani uzasadnienie projektu nie wyjaśniają, jaki podmiot będzie uprawniony do dokonywania korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem”.

W świetle powyższych wątpliwości należy nadmienić, iż z dniem 8 września 2021 r. Projekt trafił do Sejmu – **w nowym zmienionym kształcie**. Częściowo zmiany objęły również proponowaną nowelizację VAT<sup>13</sup> (dalej: Projekt 2). W Projekcie 2 dokonano następujących zmian:

Przepis art. 15a ust. 3 ustawy VAT ma w Projekcie 2 następujące brzmienie<sup>14</sup>:

<sup>13</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.

<sup>14</sup> Pogrubiona czcionka wskazuje na zaproponowane zmiany w Projekcie 2 w stosunku do pierwotnego brzmienia Projektu

„Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (**akcji**) w kapitale zakładowym **lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy**”.

Przepis art. 15a ust. 5 pkt 1 ustawy VAT ma w Projekcie 2 następujące brzmienie:

„Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:

1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym **kierownictwem**, (...)”.

Jak widać tylko w niewielkim stopniu obecny Projekt 2 wprowadził doprecyzowania – jednak w kluczowych kwestiach wątpliwości pozostają aktualne. Co ciekawe w większości nie zostały również uwzględnione uwagi Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji.

## 5. Warunki formalne utworzenia oraz funkcjonowania grupy VAT

W pierwszej kolejności – dla utworzenia grupy VAT potrzebne będzie sporządzenie „Umowa o utworzeniu grupy VAT”, która będzie musiała być sporządzana na piśmie i zawierać co najmniej<sup>15</sup>:

1) nazwę grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT” lub „GV”;

2) dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników;

3) wskazanie przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków;

4) dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, po-

---

<sup>15</sup> Określenie ‘co najmniej’ dodane dopiero w Projekcie 2, w pierwotnym brzmieniu Projektu kwestia nie była doprecyzowana

siadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników;

5) wskazanie okresu na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata.

(ust. 10 nowego brzmienia art. 15a ustawy VAT).

Przedstawiciel grupy VAT reprezentuje grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy, w tym wynikających z ustawy, Ordynacji podatkowej, ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (ust. 11 projektowanego brzmienia art. 15a ustawy VAT). Grupa VAT nabywa status podatnika z dniem wskazanym w umowie o utworzeniu grupy VAT, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji, o której mowa w art. 96 ust. 4. Przedstawiciel grupy VAT składa zgłoszenie rejestracyjne, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tego przedstawiciela, wraz z umową o utworzeniu grupy VAT (art. 96 ust. 3b nowego brzmienia ustawy VAT). Naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeżeli nie są spełnione warunki uznania grupy VAT za podatnika, i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT (art. 96 ust. 4d nowego brzmienia ustawy VAT). Z chwilą rejestracji grupy VAT jako podatnika naczelnik urzędu skarbowego z urzędu wykreśla z rejestru jako podatnika VAT członka grupy VAT (art. 96 ust. 7ba nowego brzmienia ustawy VAT). Przedstawiciel grupy VAT jest obowiązany zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian (art. 96 ust. 7bb nowego brzmienia ustawy VAT).

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na pewien techniczny aspekt, na który zwracano uwagę w piśmie Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji w ww. piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. Mianowicie wskazuje się:

„wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu lub uzupełnienia projektowanych regulacji wymaga zakres danych, jakie będzie zawierać wykaz podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy VAT w przypadku grupy VAT. Dodawany

art. 96b ust. 3c w ustawie VAT przesądza jedynie, że w przypadku rejestracji grupy VAT jako podatnika dane rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podlegają uwidocznieniu w wykazie jako dane tej grupy. Ani dotychczasowe ani projektowane regulacje, jak również uzasadnienie projektu nie wyjaśniają, w jaki sposób w przypadku grupy VAT będą uwidaczniane dane określone w art. 96b ust. 3 pkt 1–10 ustawy VAT – czy będą to dane każdego z członków grupy VAT uwidocznione jako dane grupy”.

Ponadto zastrzeżenia budzi również forma i brak konieczności uzasadnienia w przypadku odmowy rejestracji przez organ podatkowy. Co, biorąc pod uwagę wątpliwości w zakresie nowych regulacji, szereg pojęć nieostrych, jak również ocenny charakter tych przepisów – budzi obawy. Co istotne, na kwestię tę zwrócono również uwagę w ww. piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. wskazując:

„(...) istotne wątpliwości budzi rozwiązanie przyjęte w dodawanym art. 96 ust. 4d ustawy VAT, zgodnie z którym w przypadku niespełnienia warunków uznania grupy VAT za podatnika, naczelnik urzędu skarbowego „nie dokonuje rejestracji” grupy VAT jako podatnika VAT i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT. W ocenie RCL, poprawnym systemowo rozwiązaniem byłoby w tym przypadku dokonywanie przez naczelnika urzędu skarbowego odmowy rejestracji grupy VAT jako podatnika. W tym przypadku czynność dokonania rejestracji lub jej brak nie ma charakteru czynności jedynie materialno-technicznej, gdyż naczelnik urzędu skarbowego zobligowany jest do zbadania, czy między członkami grupy VAT zachodzą powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne. W przypadku powiązań finansowych i ekonomicznych przesłanki uznania, iż zachodzą one między członkami grupy VAT (określone w dodawanym art. 15a ust. 4 i 5 ustawy VAT), mają charakter ocenny i mogą prowadzić do sporów z organem podatkowym z uwagi na posłużenie się pojęciami nieostrych (np. rodzaje działalności uzupełniają się i są współzależne, działalność, z której w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT, organizują swoje działania częściowo w porozumieniu). Odmowa rejestracji grupy VAT jako podatnika wymagałaby przedstawienia

uzasadnienia takiej odmowy, co umożliwiłoby podatnikom ocenę zasadności odwoływania się od takiej odmowy”.

Opisana powyżej kwestia jest kluczowa – skoro same kryteria rejestracji budzą tak duże wątpliwości, na które nakłada się element ocenny po stronie organu podatkowego, to brak wskazania uzasadnienia organu i możliwości odniesienia się do nich przez podatnika nie może nie budzić zastrzeżeń. Co ważne, pomimo wskazania uwag w ww. piśmie w trakcie trwania uzgodnień w procesie legislacyjnym – zostały one pominięte w nowym brzmieniu Projektu 2.

## 6. Proporcja VAT

Kolejne pytanie które nasuwa się automatycznie – jest kwestia rozliczenia proporcji VAT, szczególnie w okresie powstawania grupy VAT, mając na uwadze fakt, iż w dużej mierze zainteresowanymi utworzeniem grupy VAT mogą być właśnie podmioty rozliczające proporcję VAT. Nowe regulacje przewidują zasady postępowania w tym przypadku.

Zgodnie z nowym brzmieniem projektowanego art. 90 ustawy VAT, po ust. 10b dodaje się ust. 10c–10g w brzmieniu: „10c. W przypadku grupy VAT, proporcję, o której mowa w ust. 2, przyjmuje się odrębnie dla każdego jej członka, przy czym w roku, w którym ta grupa uzyskała status podatnika, proporcję tę przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio.

Ustawodawca zdecydował się zatem na rozwiązanie w miarę możliwości precyzyjnego określenia proporcji – dla każdego członka grupy VAT. Odpowiednio zatem, po zakończeniu roku, grupa VAT będzie dokonywać rocznej korekty zgodnie z art. 91 ust. 1 (i nast.) ustawy VAT.

10d. W przypadku gdy grupa VAT dokonuje nabyć towarów lub usług, które są wykorzystywane przez tę grupę do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, oraz nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków



grupy VAT, grupa ta jest obowiązana do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z tymi czynnościami, w stosunku do których przysługuje jej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w sposób określony w ust. 1. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w zdaniu pierwszym, grupa VAT jest obowiązana do ustalenia proporcji, o której mowa w ust. 2. Proporcja, o której mowa w zdaniu drugim, jest wyliczana szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio”.

Wynika z tego – iż Projekt zakłada kalkulację proporcji VAT na dwóch płaszczyznach, poszczególnych podmiotów grupy, jak również łączną dla całej grupy VAT. Proporcja ta będzie określana szacunkowo, po uzgodnieniu z naczelnikiem urzędu skarbowego. Z technicznego punktu widzenia, na pewno trzeba będzie dokonać aktualizacji systemowych, które po utworzeniu grupy VAT będą potrafiły uwzględnić również tę kwestię. Najpewniej będzie to wymagała indywidualnych działań, dostosowanych do danej grupy. Oczywiście ww. proporcja będzie stosowana, jeżeli danego wydatku nie będzie się dało przyporządkować bezpośrednio (tj. proporcja dla całej grupy będzie stosowana w przypadku zakupów dla których nie istnieje możliwość ich przypisania do konkretnego członka grupy VAT).

Natomiast dla ustalenia zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego dla poszczególnych członków grupy - niezbędne będzie zatem stwierdzenie możliwości przyporządkowania danego zakupu do konkretnych czynności. Jeżeli możliwa jest alokacja zakupu wyłącznie do czynności opodatkowanych (dowolnego) członka danej grupy VAT, grupie VAT stanowiącej podatnika tego podatku przysługuje prawo do odliczenia podatku w całości. W przypadku przyporządkowania do czynności zwolnionych realizowanych faktycznie przez (dowolnego) członka – prawo do odliczenia nie przysługuje. Natomiast w sytuacji wystąpienia związku z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi – w celu ustalenia zakresu prawa do odliczenia należy oprzeć się na proporcji członka grupy VAT obliczanej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Należy również wskazać, iż pojawia się pytanie – o prawo do odliczenia podatku VAT w przypadku, w którym nabycie towaru/usługi dotyczyć będzie transakcji między członkami grupy VAT – skoro transakcje między nimi pozostają neutralne, tj. poza zakresem podatku VAT. Kwestia ta nie jest doprecyzowana w przepisach, jednak na problem ten zwrócono uwagę w uzasadnieniu Projektu, w którym wskazuje się:

„Zgodnie z projektowanymi przepisami dotyczącymi grup VAT czynności realizowane pomiędzy członkami grupy VAT nie podlegają rozliczeniu na gruncie VAT – czynności neutralne. Fakt wystąpienia tego typu czynności nie powoduje automatycznego ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Warunkiem zastosowania tej regulacji jest bowiem wykorzystanie nabytych towarów i usług do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza”.

## **7. Utrata statusu podatnika VAT**

Grupa VAT traci status podatnika w przypadku, gdy:

- przestanie spełniać warunki, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie lub
- upłyne termin na jaki została utworzona.

W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, jest dniem, w którym następuje utrata przez grupę VAT statusu podatnika (art. 15a ust. 15).

Mając na uwadze fakt, iż spełnienie warunków utworzenia grupy VAT budzi wiele wątpliwości oraz zawiera pojęcia nieostre i ocenne – to fakt, iż ich nagłe niespełnienie skutkuje utratą bytu grupy VAT jako podatnika VAT z dnia na dzień może okazać się nawet decydujące dla jej utworzenia. Podmioty gospodarcze nie mogą sobie bowiem pozwolić na ryzyko, iż z uwagi na chociażby zmianę częściową w prowadzonej działalności może skutkować utratą bytu prawnego całej grupy VAT. Powoduje to

niepewność i jej niestabilność, również dla kontrahentów grupy VAT, jak i jej poszczególnych członków.

## 8. Wnioski

Niewątpliwie sama idea utworzenia w polskim systemie VAT grupy VAT jest pożądana oraz oczekiwana. Główną korzyścią jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy. Niewątpliwie podmiotami powiązanymi, które mogą rozważyć utworzenie grupy VAT będą te podmioty, które nie mają pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazują nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego. Na tle pozostałych krajów UE brak możliwości utworzenia grupy VAT uderza w konkurencyjność polskich przedsiębiorców.

Niemniej jednak propozycje przedstawione w Projekcie, jak i Projekcie 2 który trafił do Sejmu – budzą szereg pytań i wątpliwości. Dotyczy to przede wszystkim następujących kwestii:

- Korzyść płynąca z braku obowiązku wystawiania faktur VAT wewnątrz grupy będzie ograniczona poprzez konieczność wystawiania innych dokumentów potwierdzających takie rozliczenia (dla innych celów), a więc np. not księgowych, czy innych dokumentów wewnętrznych.
- Fakt utworzenia grupy VAT będzie powodował obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji – jedną na potrzeby wewnątrzgrupowe (dla innych celów), a drugą dla rozliczeń ‘poza’ grupę, gdzie do tej pory wszystko trafiało niejako do jednej puli (cała sprzedaż/całe zakupy, bez rozróżnienia na rozliczenia wew. i zew. grupy).
- Warunki, które muszą być spełnione przez podmioty powiązane, aby mogła powstać grupa VAT – dotyczy to z jednej strony faktu, iż grupy VAT będą mogły najprawdopodobniej utworzyć jedynie spółki akcyjne, komandytowo-akcyjne oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a z drugiej strony pozostaje szereg pojęć nieostrych związanych ze spełnieniem kryteriów powiązań finansowych/ekonomicznych/organizacyjnych.

- Brak obowiązku wskazania uzasadnienia przez organ odmowy utworzenia grupy VAT i możliwości odniesienia się przez podatników do takiego stanowiska (szczególnie mając na uwadze jego ocenny charakter).
- Końcowo – niejako automatyczna utrata bytu prawnego – ‘z dnia na dzień’ grupy VAT w przypadku jakiegokolwiek zmiany stanu faktycznego, która choćby pośrednio może mieć wpływ na spełnienie warunków funkcjonowania grupy VAT.

Idea możliwości utworzenia podatkowej grupy VAT nie budzi wątpliwości, jednak dla podjęcia decyzji o jej utworzeniu kluczową kwestią pozostaje oszacowanie realnych korzyści przy jednoczesnym uwzględnieniu wątpliwości i ryzyk związanych z jej funkcjonowaniem.

## BIBLIOGRAFIA

Suliga Paweł, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30

Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT (kidp.pl)

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-,4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

Dyrektyna VAT. Komentarz, red. Namysłowski Roman, red. Sachs Krzysztof, Warszawa 2008

Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupa podatkowa – analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT, „Przegląd Podatkowy” 2019/10

Zubeldia G.E., European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy, „International VAT Monitor” 2020, Vol. 31, No. 4.

Matarewicz Jacek, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Opublikowano: LEX/el. 2021

Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, wyd. XV, Opublikowano: WKP 2021

Michalik Tomasz, VAT. Komentarz. Wyd. 16, Warszawa 2021, Opublikowano: CH Beck.

Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.

Pismo Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji z dnia 30 sierpnia 2021 r. – strona RCL.

## **Źródła prawa**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.),

Dyrektyna 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.,

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217),

Ustawa z dnia 20 października 1994 r o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670),

Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1188, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 504),

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 19 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111),

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2022 poz. 143, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. 2020 r. poz. 287),

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626),

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162),

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541),

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752),

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200),

Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. 2021 poz. 1808).

## Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej w komórkach dochodzeniowo-śledczych urzędów celno-skarbowych

### Application of the provisions on fiscal secrecy in the investigation units of customs and tax offices

#### Abstrakt

Tajemnica skarbowa jest rodzajem tajemnicy służbowej. Obowiązek jej przestrzegania obejmuje pracowników i funkcjonariuszy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, w tym również komórek dochodzeniowo-śledczych funkcjonujących w strukturach urzędów celno-skarbowych. Do zadań takich komórek należy m.in. prowadzenie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, wnoszenie do sądów aktów oskarżenia i ich popieranie, a także współpraca z organami ścigania i innymi jednostkami Krajowej Administracji Skarbowej. Realizacja takich zadań wymaga gromadzenia, przetwarzania i udostępniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową. W związku z tym rodzi się pytanie o zakres i sposób ochrony i udostępniania takich informacji przez komórki dochodzeniowo-śledcze urzędów celno-skarbowych. Takiej problematyce poświęcony jest ten artykuł.

**Słowa kluczowe:** tajemnica skarbowa, urzędy celno-skarbowe, komórki dochodzeniowo-śledcze



## Abstract

Tax secret is a kind of professional secret. The obligation to comply with it applies to employees and officers of organizational units of the National Revenue Administration, including investigation units operating within the structures of customs and tax offices. The tasks of such cells include, among others conducting proceedings in cases of fiscal offenses and fiscal offenses, bringing indictments to courts and supporting them, as well as cooperation with law enforcement agencies and other units of the National Tax Administration. The implementation of such tasks requires the collection, processing and sharing of information constituting a fiscal secret. Therefore, a question arises about the scope and method of protection and sharing of such information by investigation units of customs and tax offices. This article is devoted to such issues.

**Keywords:** fiscal secrecy, customs and tax offices, investigation units

## 1. Uwagi wprowadzające

Tajemnica skarbowa jest terminem prawniczym, wprowadzonym ustawą z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej o.p.). Słusznie zauważa się, że instytucja tajemnicy skarbowej znajduje oparcie w konstytucyjnym prawie do ochrony prywatności<sup>2</sup>, bowiem na podstawie art. 47 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup> każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Oznacza to, że wszelkie informacje „prywatne”, w tym również dotyczące sytuacji majątkowej danego podatnika (podmiotu) objęte są konstytucyjną ochroną, która może podlegać wyłącznie ograniczeniom mieszczącym się w granicach prawa<sup>4</sup>. Takie ograniczenia mogą wynikać z interesu publicznego<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

<sup>2</sup> R. Nogacki, *Zasady ujawniania tajemnicy skarbowej*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3578303,Zasady-ujawniania-tajemnicy-skarbowej.html>

<sup>3</sup> Dz.U. 1997 nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>4</sup> R. Nogacki, op.cit.

<sup>5</sup> Ibidem.

Warto dodać, że w dobie informatyzacji i cyfryzacji wymiana danych nabiera nowego, szczególnego wymiaru. Dotyczy to również ochrony danych. Mowa tu nie tylko o technicznej stronie zabezpieczenia, lecz przede wszystkim o aspekcie prawnym<sup>6</sup>. Ochrona danych, w tym osobowych, regulowana jest różnymi aktami prawnymi. Oprócz art. 47 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej szczególną rolę pełnią tu przepisy Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 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 (dalej: RODO)<sup>7</sup>, z datą obowiązywania 25 maja 2018 r.<sup>8</sup> Wskazane regulacje uzupełniają unormowania szczegółowe, m.in. o tajemnicy skarbowej<sup>9</sup>. Z tego względu przepisy RODO nie wyłączają obowiązku stosowania regulacji o tajemnicy skarbowej, a także nie zwalniają podatnika z obowiązku podawania informacji wymaganych przepisami prawa podatkowego. Podatnik bowiem, w związku z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu, ma obowiązek wykazywać m.in. dane swoich kontrahentów w stosownych rejestrach prowadzonych dla potrzeb rozliczeń podatku od towarów i usług (rejestrach VAT) czy jednolitych plikach kontrolnych (plikach JPK)<sup>10</sup>.

## 2. Zakres przedmiotowy i podmiotowy tajemnicy skarbowej

W literaturze słusznie zauważa się, że ustawodawca nie sformułował definicji legalnej tajemnicy skarbowej, a poprzestał jedynie na określeniu jej zakresu przedmiotowego i podmiotowego<sup>11</sup>. W związku z tym przepisy regulujące tajemnicę skarbową można rozważać w zakresie tego, co podlega

---

<sup>6</sup> K. Czarny, *Czym jest tajemnica skarbowa i jakie dane chroni?*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-czym-jest-tajemnica-skarbowa-i-jakie-dane-chroni>

<sup>7</sup> Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 119 z 4 maja 2016 r.

<sup>8</sup> Po okresie przejściowym Rozporządzenie zaczęło obowiązywać w krajach członkowskich UE bezpośrednio, bez potrzeby wydawania aktów prawnych wdrażających je do porządku krajowego.

<sup>9</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> J. Gliniecka, Komentarz do art. 293 o.p. [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2011; S. Banasiak, D. Oraczewska, *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998.

ochronie (zakres przedmiotowy) oraz tego, kto jest zobowiązany do jej zachowania (zakres podmiotowy)<sup>12</sup>. W takiej sytuacji trafne jest określenie „zakresowej definicji tajemnicy skarbowej” w przepisach art. 293–294 o.p.<sup>13</sup>.

Na podstawie art. 293 § 1 o.p. tajemnica skarbowa obejmuje indywidualne dane umieszczone w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. W myśl art. 293 § 2 o.p. tajemnica skarbowa obejmuje również dane zawarte w informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż podatnicy, płatnicy lub inkasenci; aktach dokumentujących czynności sprawdzające; aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe; dokumentacji rachunkowej organu podatkowego; informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków oraz z innych niż ww. źródła; informacjach uzyskanych w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień, o których mowa w dziale IIa; aktach dokumentujących kontrolę o której mowa w rozdziale 9 działu III ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>14</sup>; informacjach o wynikach analizy ryzyka oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IIB o.p.<sup>15</sup>.

W literaturze zauważa się, że wprowadzona przez ustawodawcę regulacja zakresu przedmiotowego tajemnicy skarbowej jest skutkiem zasady powszechności obowiązku podatkowego i charakteryzującym się władztwem organu administracji publicznej stosunku podatkowoprawnego opartego na nierównorzędności jego podmiotów<sup>16</sup>. Zauważa się również, że wszystkie

<sup>12</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>13</sup> I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 1(9)/2021, s. 67; Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., I FSK 672/15, CBOSA.

<sup>14</sup> t.j. Dz.U. z 2021 poz. 626.

<sup>15</sup> W. Stachurski, Komentarz do art. 293 o.p. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

<sup>16</sup> I. Nowak, *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 183 i n.; tenże, *Wylączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.

informacje umieszczone w art. 293 § 1–2 o.p. objęte są tajemnicą skarbową postrzeganą jako kwalifikowany rodzaj tajemnicy państwowej (służbowej)<sup>17</sup>. Uzasadnia to stwierdzenie, że wszelkie znajdujące się w dyspozycji organów podatkowych informacje objęte tajemnicą skarbową mogą być wykorzystywane tylko wewnątrz ich struktur organizacyjnych i wyłącznie na potrzeby podatkowe, a ewentualne wyjątki muszą jasno wynikać z treści obowiązujących przepisów<sup>18</sup>.

W myśl art. 293 § 3 o.p. przepisów § 1 i 2 nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, do których złożenia był obowiązany na podstawie ustaw podatkowych; ujęciu lub nieujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innym dokumencie zdarzeń, do czego był obowiązany na podstawie ustaw podatkowych; zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innego dokumentu składanych na podstawie ustaw podatkowych. Z kolei na podstawie z art. 3 pkt 5 o.p. przez deklarację rozumie się zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Wobec takich regulacji zarejestrowany podatnik podatku od towarów i usług zobowiązany jest do składania do właściwego organu podatkowego deklaracji w podatku od towarów i usług (deklaracji VAT), w których wykazuje zarówno dane związane z rozliczeniem podatkowym, jak i dane dotyczące nazwy firmy, adresu, itp. swojego kontrahenta<sup>19</sup>. Ponadto ten sam podatnik występując w roli osoby fizycznej zobowiązany jest do złożenia do organu podatkowego, na druku zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych (druk PIT) rocznego zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych w którym wykazuje podobne informacje, lecz dotyczące jego dochodów osobistych<sup>20</sup>. Tajemnica skarbowa obejmuje

<sup>17</sup> D. Habrat, P. Majka, *Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8, s. 36; Wyrok WSA w Warszawie z 15 maja 2018 r., II SA/Wa 123/18, CBOSA.

<sup>18</sup> Zob. Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I OSK 512/13, CBOSA.

<sup>19</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>20</sup> Ibidem.

bowiem informacje umieszczone na obu rodzajach wskazanych formularzy, gdyż użyte w art. 3 pkt 5 o.p. pojęcie deklaracji rozciąga się na zeznania, m.in. zeznania PIT<sup>21</sup>.

Na podstawie art. 294 § 1 o.p. do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązani są pracownicy izb administracji skarbowej; funkcjonariusze; pracownicy Krajowej Informacji Skarbowej; wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz pracownicy urzędów ich obsługujących; członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych, a także pracownicy biur tych kolegiów; minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz pracownicy Ministerstwa Finansów; Szef Krajowej Administracji Skarbowej; osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, lub w innych organach podatkowych; przedstawiciele obcej władzy przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub obecni w toku czynności kontrolnych w związku z wymianą informacji; członkowie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania; członkowie komisji doradczej i komisji do spraw pozasądowego rozstrzygania sporów oraz osoby, których dotyczy spór, ich przedstawiciele i pełnomocnicy, o których mowa w ustawie z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>22</sup>. Ponadto na podstawie art. 294 § 4 o.p. do przestrzegania tajemnicy skarbowej obowiązane są inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą chyba, że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa. W takiej sytuacji można mówić o „otwartym” katalogu podmiotów obowiązanych do zachowania tajemnicy skarbowej<sup>23</sup>.

W wymiarze procesowym zakres tajemnicy skarbowej wynika z mocy prawa<sup>24</sup>. Zakres ten jest niezależny od decyzji organu, a określone informacje, bez względu na oznaczenie dokumentów stosowną klauzulą czy adnotacją,

---

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 2200.

<sup>23</sup> D. Benduch, *Tajemnica skarbowa*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 15, Legalis/el.

<sup>24</sup> Postanowienie NSA z 3 września 2013 r., sygn. II FSK 1271/13, CBOSA.

podlegają ochronie z mocy prawa. Słusznie zauważa się, że z mocy prawa osoby mające z kontakt z takimi informacjami zobowiązane są do zachowania tajemnicy skarbowej<sup>25</sup>. Z kolei „opatrzenie” dokumentów klauzulą o tajemnicy skarbowej jest czynnością o charakterze deklaratoryjnym, potwierdzającym cechę wynikającą z ustawy<sup>26</sup>. Zakres tajemnicy skarbowej należy bowiem rozumieć możliwie szeroko. Konsekwencją takiego rozumowania jest stwierdzenie, że obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej rozciąga się na wszystkie osoby mające styczność z danymi pozwalającymi na skonkretyzowanie obowiązku podatkowego<sup>27</sup>. Z kolei niezachowanie tajemnicy skarbowej związane jest z poniesieniem odpowiedzialności karnej<sup>28</sup>, o czym osoby mające styczność z danymi objętymi taką tajemnicą winny zostać powiadomione.

Warto dodać, że zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej nie rozciąga się na osoby, których dotyczą informacje objęte tajemnicą. Brak jest bowiem regulacji zakazujących podatnikowi, płatnikowi czy inkasentowi ujawnienia informacji związanych z ochroną jego prywatności, a tajemnica skarbowa służy ochronie praw takich osób<sup>29</sup>.

### 3. Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową

Ordynacja podatkowa zawiera szeroki katalog podmiotów, które w pewnych sytuacjach mogą uzyskać dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. Akta zawierające informacje objęte tajemnicą skarbową, lecz nie pochodzące z banków i innych instytucji finansowych, udostępniane

---

<sup>25</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> C. Kosikowski, *Komentarz do art. 293 o.p.* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2013.

<sup>28</sup> Obowiązek ochrony informacji stanowiących tajemnicę skarbową ma charakter kategoryczny i obwarowany jest sankcją karną za bezprawne ich ujawnienie. Zgodnie z art. 306 § 1–2 o.p. kto, będąc obowiązany do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5, z tą uwagą, że jeśli dotyczy to informacji pochodzących od banków (art. 182 o.p.) kara pozbawienia wolności wynosi od 6 miesięcy do lat 5. Jeżeli jednak sprawca czynu określonego w art. 306 § 1 lub 2 o.p. działa nieumyślnie, podlega karze pozbawienia wolności do lat 2.

<sup>29</sup> K. Czarny, op.cit.

są podmiotom wskazanym w art. 298 o.p., tj.: ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych; Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej; innym organom podatkowym; Najwyższej Izbie Kontroli; sądowi, prokuratorowi, a także upoważnionym przez prokuratora funkcjonariuszom Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego - w związku z toczącym się postępowaniem; biegłym powołanym w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie określonym przez organ podatkowy; Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, wojewodzie, Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców, Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, organom nadzoru górniczego, Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego, organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów - w zakresie niezbędnym do realizacji powierzonych czynności; innym organom w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych przez Polskę umowach międzynarodowych.

Odrębny przepis określa udostępnienie informacji objętych tajemnicą bankową, która jest „podkategorią” tajemnicy skarbowej<sup>30</sup>. Oznacza to, że tajemnica skarbowa jest pojęciem szerszym niż tajemnica bankowa.

Na podstawie art. 297 o.p. informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają wyłącznie: ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej – w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej; innym naczelnikom

---

<sup>30</sup> R. Nogacki, *Udostępnianie akt podatkowych objętych tajemnicą skarbową*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3576376,Udostepnianie-akt-podatkowych-objetych-tajemnica-skarbowa.html>.

urzędów skarbowych lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych w związku z wszczętym przez te podmioty postępowaniem podatkowym, postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontrolą podatkową oraz kontrolą celno-skarbową; Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowania terroryzmu; Sądom i prokuratorom w związku z toczącym się postępowaniem; Rzecznikowi Praw Obywatelskich w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym; Prokuratorowi Generalnemu na wniosek właściwego prokuratora; Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa, a także Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego w przypadkach wymienionych w ustawie.

Powyższe wskazuje na znaczny katalog podmiotów, które pomimo ochrony mogą uzyskać dostęp do informacji objętych tajemnicą skarbową. To ostatnie, w moim przekonaniu, może budzić wątpliwość co do skuteczności ograniczeń w dostępie do informacji objętych tajemnicą skarbową. Koresponduje to z głoszonymi w literaturze stanowiskami, że tajemnica skarbowa (w kontekście regulacji o.p.) w przeświadczeniu podatników przestała być tajemnicą chronioną skutecznie przez prawo<sup>31</sup>.

#### **4. Naczelnik urzędu celno-skarbowego jako finansowy organ postępowania przygotowawczego, organ ścigania i oskarżyciel publiczny**

W myśl art. 33 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>32</sup>, do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy m.in.:

- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym<sup>33</sup> (dalej kks);

---

<sup>31</sup> K. Czarny, op.cit.

<sup>32</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 813.

<sup>33</sup> C. Kosikowski, *Komentarz do art. 299b o.p...*, LEX/el. 2013; I. Nowak, *Ujawnienie tajemnicy skarbowej...*, s. 85.



- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości<sup>34</sup>, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców. Stosownie do § 2a pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 lutego 2017 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom<sup>35</sup>, w sprawach z zakresu kontroli celno-skarbowej uprawnienia do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji o przestępstwa określone w art. 77–79 ustawy o rachunkowości przysługują także naczelnikowi urzędu celno-skarbowego;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz w art. 299 Kodeksu karnego<sup>36</sup> w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Krajową Administrację Skarbową;
- ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przypadkiem w związku z przestępstwami, o których mowa w pkt 1 i 3 albo art. 33 § 2 kks;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń określonych w art. 53 ustawy z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach<sup>37</sup>, art. 29a ust. 1 ustawy z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach<sup>38</sup>, art. 34a ust. 1 ustawy z 21 listopada 1996 r. o muzeach<sup>39</sup>, art. 116–118 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>40</sup>, art. 244 kk, w zakresie niestosowania się do

<sup>34</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217).

<sup>35</sup> t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 442.

<sup>36</sup> Ustawa z 6 czerwca 1996 r. - Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138).

<sup>37</sup> t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 164.

<sup>38</sup> t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1479.

<sup>39</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 385.

<sup>40</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062.

zakazu wstępu do ośrodków gier i uczestnictwa w grach hazardowych, art. 305 ustawy z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej<sup>41</sup>, art. 33 ust. 1, 2 i 3 ustawy z 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa<sup>42</sup>, art. 12a, art. 13 i art. 14 ustawy z 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych<sup>43</sup>, art. 109 ustawy z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>44</sup>, art. 128, art. 131 pkt 4 w zakresie, o którym mowa w art. 73 ust. 1 pkt 2 oraz art. 131 pkt 10 i 14 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody<sup>45</sup>, art. 55, art. 57, art. 61 i art. 66 ustawy z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>46</sup>, art. 41, art. 43 i art. 44 ustawy z 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych<sup>47</sup>, art. 12 ustawy z 13 kwietnia 2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych<sup>48</sup> - oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową.

Przepis art. 53 § 37 kks wymienia katalog finansowych organów postępowania przygotowawczego do których, obok naczelnika urzędu skarbowego i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, zalicza naczelnika urzędu celno-skarbowego. Stosownie do art. 118 § 3 kks czynności procesowe w tych organach wykonują ich upoważnieni przedstawiciele. Poszczególni naczelnicy urzędów celno-skarbowych wykonują swoje zadania za pomocą podległych im urzędów celno-skarbowych. W urzędach tych umieszczone

---

<sup>41</sup> t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 324.

<sup>42</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 509.

<sup>43</sup> t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 206.

<sup>44</sup> t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 840.

<sup>45</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 55.

<sup>46</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2050.

<sup>47</sup> t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1419.

<sup>48</sup> t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 994.

zostały m.in. komórki dochodzeniowo-śledcze<sup>49</sup>. Wewnętrzne przepisy i wydane przez poszczególne organy KAS upoważnienia uprawniają danego funkcjonariusza czy pracownika komórki dochodzeniowo-śledczej do prowadzenia czynności procesowych.

Przepis art. 133 § 1 kks określa właściwość rzeczową finansowych organów postępowania przygotowawczego i w odniesieniu do naczelnika urzędu celno-skarbowego przyjmuje, że prowadzi on postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2 i 2a, art. 63-68, art. 69 § 1, 3 i 4, art. 69a-70, art. 73-73a, art. 75a-75c, art. 76 § 1 i 2, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 85-95, art. 96 § 1, art. 97-106k, art. 107-110b i art. 111 § 1 oraz, w sprawach ujawnionych w zakresie swojego działania, określonych w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2-4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60-61, art. 62 § 1 i 3-5, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81-83, art. 84 § 1, art. 106l i art. 106ł.

Analizując zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego jako finansowego organu postępowania przygotowawczego należy brać pod uwagę, że w obrębie odpowiedzialności karnoskarbowej funkcjonują różne zasady wyznaczane przez standardy prawa finansowego<sup>50</sup>. Naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadząc postępowanie przygotowawcze oraz wnosząc i popierając oskarżenie przed sądem, dysponuje uprawnieniami i obowiązkami prokuratora, wskazanymi w określonych przepisach Kodeksu postępowania karnego. Takie kompetencje zostały enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę w art. 122 § 1 pkt 1 kks. Stosownie do art. 150 § 1 kks, określone w Kodeksie postępowania karnego obowiązki i uprawnienia Policji, z wyjątkiem art. 214 § 6 kpk (przesłuchiwanie

---

<sup>49</sup> Na temat struktury organizacyjnej i zadań poszczególnych komórek urzędów celno-skarbowych więcej J. Politowicz, *Jednostki organizacyjne urzędów celno-skarbowych w zakresie przeciwdziałania organizacji nielegalnych gier hazardowych na automatach*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne, Wrocław 2019, nr 28, s. 253 i nast.

<sup>50</sup> Por. Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983, s. 4-5; S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005, s. 27-29; T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 28-31; L. Wilk, *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004, s. 15.

świadców udzielających w ramach wywiadu środowiskowego informacji kuratorowi), dotyczą także innych organów dochodzenia. Artykuł 150 § 3 kks uprawnia natomiast funkcjonariuszy do realizacji czynności, o których mowa w art. 75 § 2 kpk (w razie nieusprawiedliwionego niestawiennictwa podejrzanego można zatrzymać go i sprowadzić przymusowo), art. 285 § 2 kpk (zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka), art. 244 § 1 kpk (prawo zatrzymania osoby podejrzanej, jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że popełniła ona przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a zachodzi obawa ucieczki lub ukrycia się tej osoby albo zatarcia śladów przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź też nie można ustalić jej tożsamości).

Prowadząc postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przysługują uprawnienia Policji<sup>51</sup> lub prokuratora określone w art. 335, art. 336 i art. 387 § 2 kpk, ale jedynie w sprawach o przestępstwa określone w art. 77–79 ustawy o rachunkowości<sup>52</sup>.

W sprawach o wykroczenia naczelnik urzędu celno-skarbowego może stosować postępowanie mandatowe, prowadzić czynności wyjaśniające lub pełnić rolę oskarżyciela publicznego lecz jedynie wtedy, gdy w zakresie swego działania, w trakcie prowadzonych czynności wyjaśniających, ujawnił wykroczenie i wystąpił z wnioskiem o ukaranie<sup>53</sup>.

## **5. Problematyka stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej w sprawach z zakresu zadań komórek dochodzeniowo-śledczych**

Stosowanie przepisów o tajemnicy skarbowej w komórkach dochodzeniowo-śledczych należy analizować w różnych płaszczyznach. W pierwszej kolejności należy wskazać na zasady kwalifikowania poszczególnych dokumentów oraz materiałów zawierających tajemnicę skarbową, gromadzonych, przetwarzanych oraz udostępnianych w sprawach z zakresu zadań komórek dochodzeniowo-śledczych. Pamiętać należy, że dokumenty gromadzone

---

<sup>51</sup> Art. 312 pkt 1 kpk.

<sup>52</sup> Art. 325i § 3 kpk.

<sup>53</sup> Art. 17 § 3 ustawy z 24 sierpnia 2001 r. - Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tj. Dz.U.2021 r. poz. 457).

w aktach spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze pochodzą od różnych podmiotów i zawierają różne informacje. Z tej przyczyny takie dokumenty należy podzielić na grupy. Do jednej z takich grup należy zaliczyć dokumenty zawierające informacje stanowiące tajemnicę skarbową, jak akta spraw (postępowań) prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze zawierające informacje podatkowe objęte tajemnicą skarbową. Mowa tu o całych aktach. Nie ma tu znaczenia, czy dany dokument (informacja) wprost pochodzi z banków, czy też dokumenty zawierają informacje przetworzone. Wyznacznikiem zakwalifikowania dokumentów zawierających tajemnicę skarbową do tej grupy jest fakt, że są to dane, informacje czy „całe” dokumenty, zawierające tajemnicę skarbową. Zakwalifikowanie danych dokumentów do wskazanej grupy nie oznacza automatycznie konieczności stosowania regulacji z art. 295 o.p. Zauważyć należy, że ograniczenie dostępu, o którym mowa w art. 295 o.p., dotyczy jedynie informacji uzyskiwanych z banku lub innej instytucji finansowej.

W drugiej kolejności rozważyć należy kwestię przechowywania akt spraw (postępowań) zawierających informacje pochodzące z banków oraz wyłączenia z nich dokumentów w kontekście art. 296 § 1 i 2 o.p. Odnośnie przechowywania akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze należy wskazać, że dokumenty i materiały zawierające informacje objęte tajemnicą skarbową (czyli całe akta spraw o przestępstwa i wykroczenia skarbowe) winny być przechowywane w komórkach w których zostały wytworzone lub do których zostały zadekretowane. Akta spraw zawierających dokumenty (informacje) będące tajemnicą skarbową winny być przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Wskazane kwestie winny zostać szczegółowo uregulowane w aktach wewnętrznych, określających sposób i tryb przetwarzania informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone” w poszczególnych Izbach Administracji Skarbowej. Takie regulacje winny zostać wprowadzone w formie zarządzenia przez poszczególnych Dyrektorów Izby Administracji

Skarbowej<sup>54</sup>. Podkreślenia wymaga, że wszelkie akta spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze zawierające dokumenty podatkowe objęte są tajemnicą skarbową. Akta spraw prowadzonych w sprawach o przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe zawierają dokumenty czy informacje o złożonych przez podatnika (podatników) deklaracjach czy zeznaniach. W niektórych przypadkach akta takich spraw dodatkowo zawierają informacje otrzymane z banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych czy innych instytucji finansowych stanowiące tajemnicę bankową. Te ostatnie dokumenty (informacje) winny być nie tylko przechowywane zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”, lecz także, po wykorzystaniu, stosownie do art. 296 § 2 o.p. wyłączone z akt sprawy. Na podstawie art. 296 § 3 o.p. ponowne włączenie do akt sprawy informacji stanowiących tajemnicę bankową następuje wyłącznie w przypadkach określonych w art. 297 i 297a o.p.

W trzeciej kolejności rozważenia wymagają zasady przekazywania (udostępniania) akt spraw pomiędzy naczelnikiem urzędu celno-skarbowego (w imieniu którego czynności prowadzą uprawnieni funkcjonariusze komórek dochodzeniowo-śledczych), a organami nadzorującymi postępowania przygotowawcze. W art. 297 o.p. ustawodawca uregulował zasady udostępniania akt objętych tajemnicą skarbową na zewnątrz organu dysponującego takimi aktami, tj. do innego organu niż organ celno-skarbowy któremu podlega konkretna komórka dochodzeniowo-śledcza. Zgodnie z art. 297 § 1 pkt 1 o.p. akta, w tym akta zawierające informacje wymienione w art. 182 tej ustawy, naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają m.in. dyrektorowi izby administracji skarbowej, z zastrzeżeniem, że akta takie mogą być przekazywane jedynie w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Oznacza to, że w przypadku gdy np. organ ten z urzędu rozważa wszczęcie postępowania nadzorczego, nie

---

<sup>54</sup> Dyrektorzy poszczególnych Izb Administracji Skarbowej pełnią nadzór nad podległymi im organami, w tym m.in. Naczelnikami Urzędów Celno-Skarbowych, urzędami celno-skarbowymi i zatrudnionymi w nich pracownikami.

ma prawa żądać kompletnych akt danej sprawy. Stanie się to możliwe dopiero po wszczęciu jednego z postępowań wymienionych we wskazanym przepisie. Podobne rozwiązanie dotyczą „innych” naczelników urzędów celno-skarbowych czy naczelników urzędów skarbowych<sup>55</sup>, którzy nie mogą domagać się przekazania akt do wstępnej analizy w przypadku, gdy rozważają potrzebę wszczęcia jednego z wymienionych w tym przepisie postępowań. Udostępnienie akt na podstawie art. 297 o.p. może nastąpić dopiero po wskazaniu przez uprawniony do wglądu do akt podmiot przyczyny żądania udostępnienia akt. Z tego względu przepis art. 297 o.p. nie może stanowić skutecznej podstawy prawnej do przekazania akt postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe czy wykroczenia skarbowe przez naczelnika urzędu celno-skarbowego organom nadzorującym postępowania przygotowawcze. To ostatnie dotyczy również jednostek Prokuratury. W związku z tym, w sytuacji konieczności rozpatrzenia przez organy nadzorujące postępowania przygotowawcze np. zażalenia, czy wniosku o przedłużenie postępowania przygotowawczego należy przyjąć, że naczelnik urzędu celno-skarbowego nie udostępnia akt danej sprawy „na zewnątrz”, a przekazuje je uprawnionym w tym celu organom, jako organom wyższego stopnia, celem wykonania czynności nadzoru, do których organy te uprawnione są z mocy ustawy. Dodatkowo należy wskazać, że istnieje możliwość przekazywania dokumentów drogą elektroniczną. W tym przypadku należy zachować daleko idącą ostrożność w przekazywaniu takich dokumentów, by nie trafiły do nieuprawnionego adresata. W celu wykonania czynności nadzoru akta postępowań przygotowawczych powinny być przekazywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego bez ich oznaczania klauzulą „Tajemnica skarbowa”. Oznaczenie dokumentów taką klauzulą ma charakter wyłącznie deklaratoryjny i (co najwyżej) może służyć zwróceniu uwagi, że określone dokumenty zawierają informacje objęte tajemnicą skarbową. Takie stanowisko oparte zostało na założeniu, że pracownicy organów nadzorujących postępowania przygotowawcze są świadomi regulacji dotyczących tajemnicy skarbowej i nie ma potrzeby sygnalizowania im, że dysponują materiałem

---

<sup>55</sup> Zob. art. 297 § 1 pkt 2 o.p.

objętym tą tajemnicą. Wyjątek stanowią informacje przekazane przez banki lub inne instytucje finansowe. Takie informacje powinny bowiem zostać oznaczone klauzulą „Tajemnica skarbową”. Oznaczenie klauzuli powinno znaleźć się na konkretnym dokumencie, a nie „zbiorczo” np. na piśmie przewodnim czy teczce zawierającej akta sprawy.

Ostatnim obszarem rozważań jest dostęp do informacji o wynikach czynności procesowych czy ustaleniach prowadzonych postępowań przygotowawczych z akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze. Stosownie do przepisu art. 179 o.p. ograniczenie prawa do wglądu do akt sprawy powinno wiązać się z uprzednim wyłączeniem z tych akt dokumentów zawierających informacje niejawne. Przepis art. 179 § 1 o.p. nakazuje bowiem ograniczenie stronie i jego pełnomocnikowi wglądu do dokumentów zawierających informacje chronione tajemnicą skarbową o innym podmiocie niż strona. W tej sytuacji słusznie skład orzekający Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w wyroku z 7 listopada 2001 r. uznał<sup>56</sup>, że skoro organy podatkowe w postępowaniu dowodowym wykorzystują informacje dotyczące innych podmiotów, związanych jedynie pośrednio z przedmiotową sprawą, mają obowiązek utrzymać w tajemnicy te ich cechy, które pozwoliłyby osobom nieuprawnionym, w tym stronie postępowania, na ich identyfikację. Zauważyć należy, że przepis art. 179 § 1 i 2 o.p. dotyczy nie tyle określonej kategorii dokumentów, co informacji wynikających z tych dokumentów. Wobec tego istnieje możliwość pozbawienia strony dostępu tylko do części informacji ujętej w danym dokumencie. W konsekwencji możliwe jest wyłączenie z akt sprawy tylko części dokumentu, m.in. przez jego anonimizację, jeżeli tylko ta „wyłączona” część zawiera w swej treści tajemnicę skarbową. Zmodyfikowany (zanonimizowany) dokument należy natomiast pozostawić w aktach sprawy, do których w myśl art. 178 o.p. strona ma prawo wglądu. Konsekwencją takiego stanowiska jest możliwość udostępnienia stronie (czy jej pełnomocnikowi) informacji akt spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe z zastrzeżeniem zanonimizowania części dokumentu (dokumentów) podlegających wyłączeniu.

---

<sup>56</sup> Sygn. akt I SA/Gd 2143/00, CBOSA.



## 6. Wnioski końcowe

Powyższe rozważania pozwalają sformułować następujące wnioski.

- tajemnica skarbowa obejmuje indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. Tajemnica bankowa jest „podkategorią” tajemnicy skarbowej, dotyczy informacji uzyskiwanych z banku lub innej instytucji finansowej i objęta jest podwyższonym stopniem ochrony;
- naczelnik urzędu celno-skarbowego ma uprawnienia finansowego organu postępowania przygotowawczego, organu ścigania i oskarżyciela publicznego. Zakres powierzonych mu zadań obejmuje m.in. prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Takie zadania, w imieniu naczelnika urzędu celno-skarbowego, realizują upoważnieni funkcjonariusze i pracownicy komórek dochodzeniowo-śledczych;
- dokumenty gromadzone w aktach spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zawierają różne informacje, w tym stanowiące tajemnicę skarbową. Skoro takie akta zawierają dokumenty czy informacje objęte tajemnicą skarbową, to taką tajemnicą objęte są całe akta;
- akta spraw zawierające dokumenty czy informacje objęte tajemnicą skarbową powinny być przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z zasadami ochrony przewidzianymi dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone”. Z kolei dokumenty zawierające tajemnicę bankową dodatkowo, po wykorzystaniu, winny zostać wyłączone z akt sprawy;
- warunkiem udostępnienia informacji objętych tajemnicą skarbową jest związek z prowadzonymi przez upoważnione podmioty postępowaniami lub realizowanymi przez takie podmioty czynnościami. W razie potrzeby rozpatrzenia przez organy nadzorujące postępowanie przygotowawcze zażalenia lub wniosku o przedłużenie postępowania należy przyjąć, iż nie udostępnia się akt danej sprawy „na zewnątrz”, a przekazuje je organom wyższego stopnia celem realizacji czynności nadzoru;

- udostępnienie stronie lub jej pełnomocnikowi informacji o wynikach czynności procesowych czy ustaleniach prowadzonych postępowań przygotowawczych z akt spraw prowadzonych przez komórki dochodzeniowo-śledcze powinno wiązać się z uprzednim wyłączeniem z tych akt dokumentów zawierających informacje niejawne o innym niż strona podmiocie. Istnieje możliwość pozbawienia strony dostępu do części informacji ujętej w danym dokumencie, tj. utajnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową (anonimizacji).

UWAGA: poglądy wyrażone w artykule są poglądami autora, nie jego pracodawcy.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Akty prawne**

Ustawa z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 164).

Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062).

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217).

Ustawa z 6 czerwca 1996 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138).

Ustawa z 21 listopada 1996 r. o muzeach (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 385).

Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1479).

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540).

Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.).

Ustawa z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 324).

Ustawa z 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 509).

Ustawa z 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 206 ze zm.).

Ustawa z 24 sierpnia 2001 r. - Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 457).

Ustawa z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 840).

Ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 55).

Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2050).

Ustawa z 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1419)

Ustawa z 13 kwietnia 2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 994).

rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 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 (Dz.U.UE. L 119 z 4 maja 2016 r.).

Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 813).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 28 lutego 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 442).

Ustawa z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2021 poz. 626).

Ustawa z 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2200).

## Literatura

Banasiak S., Oraczewska D., *Tajemnica skarbowa a tajemnica bankowa*, Warszawa 1998.

Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Kraków 2005.

Benduch, D., *Tajemnica skarbowa*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 15, Legalis/el.

Czarny K., *Czym jest tajemnica skarbowa i jakie dane chroni?*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-czym-jest-tajemnica-skarbowa-i-jakie-dane-chroni>

Gliniecka J., Komentarz do art. 293 o.p. [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2011.

Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.

Habrat D., Majka P., *Upoważnienie inspektora kontroli skarbowej do ujawniania informacji stanowiących tajemnicę skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8.

Kosikowski C., *Komentarz do art. 293 o.p.* [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2013.

Nogacki R., *Udostępnianie akt podatkowych objętych tajemnicą skarbową*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3576376,Udostepnianie-akt-podatkowych-objetych-tajemnica-skarbowa.html>

Nogacki R., *Zasady ujawniania tajemnicy skarbowej*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/3578303,Zasady-ujawniania-tajemnicy-skarbowej.html>

Nowak I., *Ciążar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 183 i n.

Nowak I., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.

Nowak I., *Ujawnienie tajemnicy skarbowej na podstawie artykułu 299b Ordynacji podatkowej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 1(9)/2021.

Politowicz J., *Jednostki organizacyjne urzędów celno-skarbowych w zakresie przeciwdziałania organizacji nielegalnych gier hazardowych na automatach*, Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne, Wrocław 2019, nr 28.

Stachurski W., *Komentarz do art. 293 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004.

Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983.

## **Orzeczenia**

Wyrok WSA w Gdańsku z 7 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 2143/00.

Wyrok NSA z 13 czerwca 2013 r., I OSK 512/13, CBOSA.

Postanowienie NSA z 3 września 2013 r., sygn. II FSK 1271/13.

Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., I FSK 672/15.

Wyrok WSA w Warszawie z 15 maja 2018 r., II SA/Wa 123/18.





