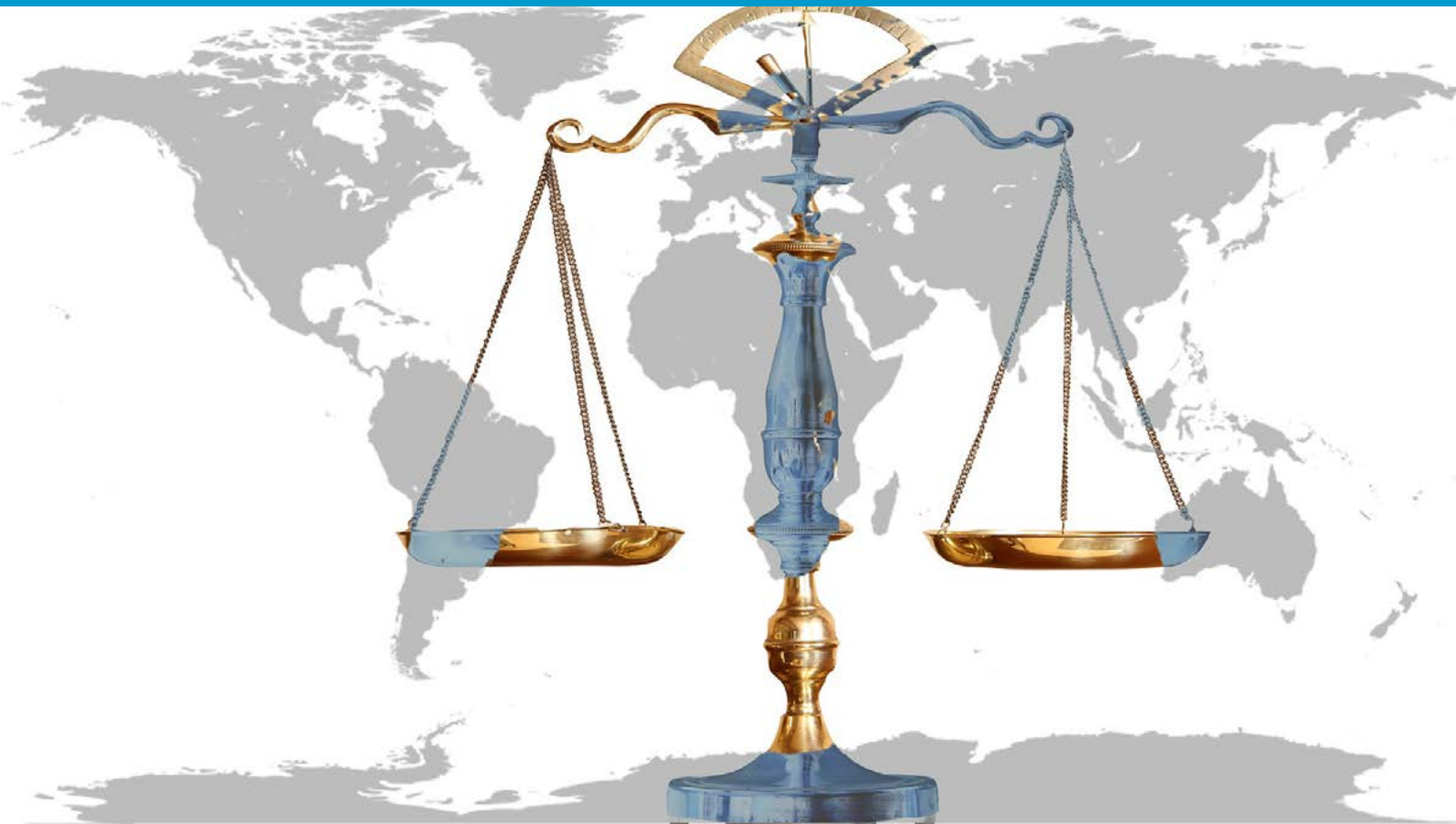


Czasopismo naukowe | ISSN 2657-7895 (online)

Problemy Nauk Prawnych w Teorii i Praktyce

2019/2 czerwiec



Exante

Czasopismo naukowe

Problemy Nauk Prawnych w Teorii i Praktyce

2019/2 czerwiec | ISSN 2657-7895 (online)

REDAKCJA

Redaktor Naczelny: dr Klaudia Pujer

ADRES REDAKCJI

Exante Wydawnictwo Naukowe

dr Klaudia Pujer

ul. Buforowa 24 lok. 10

52-131 Wrocław

e-mail: wydawnictwo@exante.com.pl

RECENZENCI numeru 2019/2 czerwiec

prof. dr hab. Bernadetta Fuchs

dr Klaudia Pujer (*recenzja wewnętrzna*)

PROJEKT OKŁADKI

Redakcja

Źródło zdjęć na okładce: pixabay.com (Mona Tootoonchinia) udostępnione na licencji Pixabay License

CC0 Creative Commons, Public Domain, treść licencji jest dostępna na stronie:

<https://creativecommons.org/publicdomain/zero/1.0/legalcode.pl>

SKŁAD I ŁAMANIE

Redakcja

Treść numeru czasopisma jest dostępna na licencji Creative Commons (CC BY-NC-ND 4.0)

Uznanie autorstwa – Użycie niekomercyjne – Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe.

Pewne prawa zastrzeżone na rzecz autorów. Zezwala się na wykorzystanie treści numeru czasopisma zgodnie z licencją – pod warunkiem zachowania niniejszej informacji licencyjnej oraz wskazania autorów jako właścicieli praw do tekstów. Treść licencji jest dostępna na stronie:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/pl/legalcode>.

Czasopismo jest dostępne w wersji elektronicznej
na stronie głównej Exante Wydawnictwo Naukowe pod osobnym linkiem:
<https://exante.com.pl/problemy-nauk-prawnych-w-teorii-i-praktyce>.

Serdecznie zapraszamy do lektury bieżącego numeru oraz wydań archiwalnych

*Redakcja zastrzega sobie prawo do skracania
i opracowywania artykułów oraz zmiany tytułów*

Spis treści

numer 2019/2 czerwiec

Patrycja Prusiecka, Mirosław Sadowski	3
<i>Status prawny wspólnoty mieszkaniowej i organizacja zarządu nieruchomością wspólną</i>	
Marika Niezborąła	11
<i>Problematyka exit tax – wprowadzenie nowego rodzaju opodatkowania dochodów od niezrealizowanych zysków jako element dalszej walki z unikaniem opodatkowania</i>	
Marta Białek	20
<i>Instytucja przedawnienia w prawie cywilnym – wybrane zagadnienia</i>	
Monika Sieklicka	28
<i>Milczenie administracji w prawie podatkowym</i>	
Monika Sieklicka	36
<i>Milczenie administracji w postępowaniu administracyjnym</i>	

STATUS PRAWNY WSPÓLNOTY MIESZKANIOWEJ I ORGANIZACJA ZARZĄDU NIERUCHOMOŚCIĄ WSPÓLNĄ

Patrycja Prusiecka^I, Mirosław Sadowski^{II}

^I Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Cywilnego, Handlowego i Ubezpieczeniowego

^{II} Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Administracyjnego i Nauki o Administracji

Streszczenie

Celem artykułu jest określenie statusu prawnego wspólnoty mieszkaniowej oraz różnych sposobów organizacji zarządu nieruchomością wspólną, w szczególności zasad, na których powinno się opierać wyznaczanie podmiotów sprawujących zarząd, ustalenie sposobu jego sprawowania oraz wyróżnianie czynności przekraczających zwykły zarząd. Praca bazuje na materiale normatywnym oraz na dorobku doktryny prawniczej i orzecznictwa. Metoda badawcza opiera się na krytycznej analizie lub syntezie wiodących poglądów oraz na dogmatycznoprawnej analizie przepisów prawnych. Regulacja prawna wspólnot mieszkaniowych rodzi niejasności, które wymagają złożonych procesów interpretacyjnych oraz generują różnorodność poglądów. Jednakże, możliwe jest osiągnięcie konsensusu co do statusu prawnego wspólnoty mieszkaniowej, podstawowych sposobów organizacji zarządu nieruchomością wspólną oraz zasadniczych kryteriów wyróżnienia czynności przekraczających zwykły zarząd.

Słowa kluczowe: wspólnota mieszkaniowa, zarząd nieruchomością wspólną, czynności zwykłego zarządu, czynności przekraczające zwykły zarząd.

Wprowadzenie

W świetle orzecznictwa, doktryny oraz na tle obowiązujących przepisów status prawny wspólnoty mieszkaniowej pozostaje bliżej niesprecyzowany. Jest to instytucja powszechna, obecna w życiu znaczącej części obywateli, powstająca co do zasady z mocy prawa, z chwilą wyodrębnienia się własności pierwszego lokalu w nieruchomości na rzecz kolejnego podmiotu. W przypadku budynków spółdzielczych wspólnota mieszkaniowa również powstaje *ex lege*, jednak dopiero w momencie przekazania ostatniego lokalu. Wyjątek od tej reguły stanowi sytuacja opisana w art. 24¹ ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych¹: większość właścicieli lokali w budynku lub budynkach położonych w obrębie danej nieruchomości może podjąć uchwałę, że w zakresie ich praw i obowiązków oraz zarządu nieruchomością wspólną będą miały zastosowanie przepisy Ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali². Bez względu na sposób jej powstania, fakt

zawiązania się wspólnoty mieszkaniowej ma kluczowe znaczenie. Od tego momentu każdy właściciel automatycznie staje się bowiem członkiem wspólnoty mieszkaniowej i będzie nim tak długo, jak będzie pozostawał właścicielem danego lokalu.

Mimo powszechnego i ważnego społecznie charakteru wspólnot mieszkaniowych, obowiązujące przepisy prawne rodzą wiele trudności w ich funkcjonowaniu. Niejasności wywołuje już pytanie o organizację zarządu nieruchomością wspólną, mianowicie: jakie podmioty sprawują go bezpośrednio i w jakim zakresie? Niezależnie od ich liczebności wydaje się, że sami właściciele lokali powinni być zainteresowani poprawnym administrowaniem należącą do nich nieruchomością. W celu uniknięcia rozdrobnienia i dezorganizacji indywidualnych działań, osoby te z mocy prawa są połączone w jednej strukturze – wspólnocie mieszkaniowej, której charakter prawny nie został jednak sprecyzowany przez ustawodawcę. Jeśli wspólnotę uznać za osobę prawną

¹ Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jednolity Dz.U. 2018 poz. 845 ze zm.), dalej: u.s.m.

² Ustawa z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jednolity: Dz.U. 2019 poz. 737), dalej: WłLokU.

lub ułomną osobę prawną, to podmiotem sprawującym zarząd powinien być jej organ (zgodnie z art. 38 kodeksu cywilnego³ w zw. z art. 33¹ k.c.). W tym świetle powstaje pytanie, na jakich zasadach prawo dopuszcza sprawowanie zarządu nieruchomością wspólną także przez podmioty, których nie można uznać za organy jednostki organizacyjnej. Wątpliwości wiążą się także z określeniem zakresu czynności, do których podejmowania podmioty zarządzające są uprawnione. Istotną kwestią jest, jak szeroko mają one swobodę w podejmowaniu czynności o szczególnie daleko idących skutkach dla właścicieli lokali (tj. przekraczających zwykły zarząd).

Wobec licznych wątpliwości praktycznych oraz skomplikowanych rozważań doktrynalnych, potrzebna jest próba bardziej syntetycznego i schematycznego ujęcia powyższych zagadnień. W tym celu należy najpierw dokonać przeglądu najważniejszych koncepcji w przedmiocie statusu prawnego wspólnoty mieszkaniowej i wybrać z nich jedną, uznaną za wiodącą. Następnie można przejść do poszukiwania podstawowych zasad i zależności, na których opiera się zarząd nieruchomością wspólną zarówno w znaczeniu podmiotowym, jak również funkcjonalnym. W pierwszym aspekcie należy przedstawić w uporządkowanych relacjach różne podmioty sprawujące zarząd i sposoby ich wyboru. Dla jasności wyводу zostaną pominięte kwestie formy czynności prawnych oraz możliwości ich zaskarżenia, wskazane zostaną natomiast cechy konstytutywne różnych sposobów sprawowania zarządu oraz łączące je zależności. W aspekcie funkcjonalnym, przeanalizowano kwestię podziału czynności zarządu na czynności zwykłego zarządu i wykraczające ponad ten zakres oraz wskazano podstawowe trudności i kryteria związane z tym rozróżnieniem.

Status prawny wspólnoty mieszkaniowej

Zarówno doktryna, jak i orzecznictwo są zgodne – wspólnota definitywnie nie jest ani osobą prawną, ani tym bardziej osobą fizyczną. Należy jednak zauważyć, że wspólnota mieszkaniowa może być podmiotem praw i obowiązków, czego przejawem jest chociażby art. 22 WłLokU, który to artykuł przedstawia katalog działań definiowanych jako czynności przekraczające zwykły zarząd. Czy zatem można

przyjąć, że wspólnota mieszkaniowa stanowi jednostkę organizacyjną z art. 33¹ k.c. i posiada przyznaną jej ustawowo zdolność prawną? W Uchwale z dnia 24 listopada 2006 r. Sąd Najwyższy⁴ stwierdził, że wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa majątkowe tylko do majątku wspólnego właścicieli lokali i dokonał wykładni przepisów art. 6 WłLokU w związku z art. 33¹ k.c. dodanym przez Ustawę z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw⁵. Analizując bowiem przepisy art. 6 WłLokU należy zauważyć, że ustawodawca nazywa wspólnotę mieszkaniową tzw. „ogółem właścicieli” i przypisuje jej szereg uprawnień. Co ważne, ów własność mieści się w obrębie jednej, określonej nieruchomości i w efekcie tworzy spójną jednostkę, która może nabywać prawa i zobowiązania, może pozywać i być pozywana. W szczególności dwa ostatnie uprawnienia są przyczyną licznych spekulacji. W przypadku wytoczenia powództwa członka wspólnoty przeciwko wspólnocie mieszkaniowej, mamy bowiem do czynienia z pewnego rodzaju paradoksem. Powód jest bowiem częścią jednostki, którą pozywa. Wnosi regularne opłaty na rzecz wspólnoty, która w tym przypadku wykorzystuje ów środki pieniężne na opłacenie linii obrony prawnej. Ów członek wspólnoty opłaca tym samym nie tylko swojego prawnika, ale także – w części odpowiadającej jego udziałom – kancelarię broniącą pozwaną wspólnotę. Wracając jednak do wcześniejszego pytania dotyczącego statusu prawnego – czy wspólnotę mieszkaniową można uznać za jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną?

Wypowiedzi doktryny prawa w przedmiocie postawionego pytania na przestrzeni lat były bardzo zróżnicowane. Część prawników stała i dalej stoi na stanowisku, że sam art. 6 WłLokU nie stanowi podstawy do uznania, że wspólnota mieszkaniowa może stać się podmiotem praw i obowiązków. W efekcie wyznawcy tego poglądu uznają, że podmiotem praw i obowiązków nabytych przez wspólnotę są w istocie właściciele lokali wchodzących w skład tej wspólnoty. W orzecznictwie również pojawiały się odmienne poglądy, raz uznające, innym razem sprzeciwiające się koncepcji wspólnoty jako jednostki organizacyjnej z art. 33¹ k.c. niebędącą osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną. W wyroku

³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. 2018 poz. 1025 ze zm.), dalej: k.c.

⁴ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 listopada 2006 r. (Sygn. akt III CZP 97/06).

⁵ Ustawa z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2003 poz. 408), dalej: u.z.k.c.

z dnia 28 czerwca 2006 r. Sąd Najwyższy podjął uchwałę, której teza brzmiała „[w]spólnota mieszkaniowa może nabywać prawa majątkowe tylko do majątku wspólnego właścicieli lokali”⁶. W uzasadnieniu Sąd Najwyższy uznał, że w art. 6 WłLokU brakuje precyzyjnego sformułowania, że nabycie praw oraz zaciąganie zobowiązań przez wspólnotę jest dokonywane „we własnym imieniu”. Można zatem pokusić się o twierdzenie, że czynności te nie są dokonywane bezpośrednio dla wspólnoty, ale dla ogółu właścicieli lokali. Odmienne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku NSA z 16 września 2010 r., w którym sąd zauważył, że wspólnota mieszkaniowa, nabywając usługi w ramach zarządu nieruchomością wspólną, działa we własnym imieniu i na swoją rzecz – jako osoba ustawowa, w rozumieniu art. 33¹ k.c., stanowiąca jednostkę organizacyjną, odrębną od właścicieli⁷. W uchwale tej zostało jednoznacznie wskazane, że wspólnota charakteryzuje się trzema zasadniczymi cechami, tj. ma ustawowo przyznaną zdolność prawną, nie jest osobą prawną oraz ma określoną strukturę organizacyjną. Ponadto, Sąd Najwyższy porównał pozycję prawną wspólnoty mieszkaniowej i jej członków do pozycji spółki jawnej i jej wspólników, która to spółka również posiada określoną podmiotowość prawną. Orzecznictwo i piśmiennictwo nie rozstrzygają jednak, czy podobnie jak w przypadku spółki jawnej, w momencie likwidacji wspólnoty, jej członkowie stają się sukcesorami i przejmują odpowiedzialność za zobowiązania wspólnoty⁸.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że przepisy WłLokU są bardzo nieprecyzyjne i nie tylko nie rozstrzygają wprost, jaki jest status wspólnoty mieszkaniowej jako podmiotu praw i obowiązków, ale także nie definiują sposobu ustania istnienia wspólnoty mieszkaniowej. Zdaniem E. Bończak-Kucharczyk „[w]ażnym skutkiem braku osobowości prawnej wspólnoty mieszkaniowej jest to, że jako podmiot gospodarczy nie może ona upaść, a więc w wyniku upadłości nie można ograniczyć odpowiedzialności właścicieli lokali za zobowiązania wspólnoty”⁹. Autorka argumentuje swoje stanowisko powołując się na art. 17 WłLokU, który stanowi, że wspólnota mieszkaniowa odpowiada za zobowiązania bez ograniczeń, natomiast poszczególni właściciele lokali ponoszą odpowiedzialność ograniczoną

do swojego udziału w nieruchomości. Wykładnia art. 17 WłLokU może prowadzić do wniosku, że skoro odpowiedzialność wspólnoty mieszkaniowej jest nieograniczona, to tym samym nieracjonalne jest wykluczenie możliwości posiadania przez nią własnego majątku. W takim przypadku pozycja wierzyciela byłaby dalece niekomfortowa, gdyż nie miałby on żadnej możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji. Status wspólnoty mieszkaniowej nadal budzi wiele kontrowersji, jednak znacząca część orzecznictwa i doktryny reprezentuje pogląd, że wspólnota mieszkaniowa jest ułomną osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną i która może nabywać prawa i obowiązki we własnym imieniu – pomimo braku tego zastrzeżenia wprost w przepisie art. 6 WłLokU.

Podmioty sprawujące zarząd i sposoby sprawowania zarządu nieruchomością wspólną

Niejednokrotnie regulacje prawa powszechnie obowiązującego i inne ustalenia przyjęte przez wspólnoty mieszkaniowe nie dają pewności co do tego, jaki podmiot i w jaki sposób sprawuje zarząd nieruchomością wspólną. W świetle polskiego prawa sprawowanie zarządu dookreśla się w dwóch aspektach: podmiotów, które go sprawują i sposobu jego sprawowania. Każdy z tych aspektów może być uregulowany inną czynnością prawną. Rozpoczynając od kwestii podmiotów, ze statusu wspólnoty jako ułomnej osoby prawnej wynikałoby, że działa ona poprzez swoje organy. Jednak WłLokU dopuszcza także inne podmioty do sprawowania zarządu, niekwalifikowane jako organy jednostki organizacyjnej. Wszystkie podmioty zarządcze mogą być umocowane do sprawowania zarządu na podstawie czterech aktów: umowy, uchwały właścicieli lokali, ustawy lub orzeczenia sądu. Ostatecznym źródłem uprawnień zarządczych jest ustawa, która znajduje zastosowanie w razie braku umowy lub uchwały, z tym zastrzeżeniem, że art. 20 WłLokU i tak odsyła do podjęcia uchwały, zobowiązując właścicieli lokali, których jest więcej niż siedem (licząc zarówno lokale wyodrębnione, jak i niewyodrębnione) do podjęcia uchwały o wyborze zarządu. Ponadto, w razie braku jakiegokolwiek innego kompetentnego

⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2006 r., III CZP 97/06.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2010 r., I FSK 742/10.

⁸ K. Malinowska Woźniak, *Cywilnoprawny status wspólnoty mieszkaniowej*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 14.

⁹ E. Bończak-Kucharczyk, *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 192.

podmiotu, ustawa uprawnia każdego właściciela do występowania do sądu w obronie zagrożonych interesów wspólnoty¹⁰.

Wymienione wyżej akty mogą wskazywać różne podmioty sprawujące zarząd. W drodze umowy powoływany jest zarządca, czyli osoba trzecia, fizyczna lub prawna, odrębna względem wspólnoty. Umowa ta może zostać zawarta w czasie ustanawiania odrębnej własności pierwszego lokalu albo później, między zarządcą a tyłoma właścicielami, ilu jest w momencie jej zawarcia. Wiąże ona następnie kolejnych właścicieli nowo wyodrębnionych i wtórnie nabytych lokali. Tymczasem, w drodze uchwały wybierany jest zarząd – jedno lub wieloosobowy – złożony tylko z osób fizycznych, stanowiący organ jednostki organizacyjnej i działający jako wspólnota. Różnica między zarządcą a zarządem ujawnia się najwidoczniej w sporze, co do umocowania zarządcy do reprezentacji wspólnoty. Z jednej strony, przyjmuje się koncepcję przedstawicielstwa, zgodnie z którą zarządca, działając jak pełnomocnik, wymaga osobnego, umownego umocowania do dokonywania czynności zarządu. Z drugiej strony, odwołując się do koncepcji organów, zakłada się, że w razie braku umownego umocowania zarządcy, przysługuje mu z ustawy uprawnienie do reprezentacji w tym samym zakresie, co zarządowi. Chociaż należy zgodzić się z tym, że drugie rozwiązanie może służyć bezpieczeństwu obrotu i łatwiejszemu funkcjonowaniu wspólnot, to w praktyce – ze względu na rozbieżności w doktrynie i orzecznictwie – należy w imię przewidywalności i określoności prawa poprzestać na pierwszej koncepcji, postulując jedynie odpowiednie zmiany legislacyjne lub linie orzecznicze utrwalające drugi pogląd.

Oprócz umowy lub uchwały, podmioty sprawujące zarząd wskazuje ustawa lub orzeczenie sądu. We wspólnotach, w których liczba lokali wyodrębnionych i niewyodrębnionych nie jest większa niż siedem, zarząd przekazany jest na podstawie art. 19 WłLokU bezpośrednio właścicielom lokali (zarząd bezpośredni), dla których powołanie zarządcy jest indyferentne. W większych wspólnotach wybór podmiotu sprawującego zarząd pośredni w umowie lub

w uchwale jest obowiązkowy. Bezpośredniość zarządu w większych wspólnotach przejawia się jedynie w zobowiązaniu właścicieli na mocy art. 27 WłLokU do współdziałania w zarządzaniu poprzez uczestnictwo w zebraniach właścicieli i podejmowanie uchwał. W drodze orzeczenia sądu, jeżeli zarząd nie został powołany lub pomimo powołania nie wypełnia swoich obowiązków albo narusza zasady prawidłowej gospodarki, może zostać ustanowiony zarządca przymusowy o statusie zbliżonym do zarządcy umownego.

Oprócz zarządu lub zarządcy może we wspólnocie funkcjonować administrator, który nie stanowi jednak przewidzianego w ustawie podmiotu uprawnionego do sprawowania zarządu. Administrator działa na podstawie innej umowy niż wskazana w art. 18 ust. 1 WłLokU, tj. na podstawie umowy cywilnoprawnej, najczęściej mieszanej, do której stosuje się przepisy o umowie zlecenia. Umowę taką zawiera wspólnota, działając poprzez zarząd, lub zarządca na podstawie odpowiedniego postanowienia wiążącej go umowy albo na mocy zasad ogólnych¹¹. Należy dopuścić możliwość zawarcia umowy z administratorem na ostatniej z wymienionych podstaw, skoro bez upoważnienia właścicieli lokali mogą mu zostać powierzone tylko czynności z zakresu zwykłego zarządu. Przekazanie mu do wykonania innych czynności wymaga umocowania udzielonego przez właścicieli lokali. Tym samym, administrator pomaga w obsłudze nieruchomości wspólnej, nie zmienia podmiotu umocowanego do sprawowania zarządu i nie może ważnie dokonywać czynności prawnych z osobami trzecimi w imieniu wspólnoty bez odpowiedniego upoważnienia¹².

Wskazania podmiotów sprawujących zarząd w powyższych aktach nie należy mylić z określeniem sposobu sprawowania zarządu. Nawet, jeżeli obie kwestie mogą być objęte jednym dokumentem, to są uregulowane dwoma różnymi aktami: umową łączącą wyłącznie właścicieli lokali co do zasad sprawowania zarządu oraz umową łączącą właścicieli lokali z zarządcą co do powierzenia mu zarządu na tych zasadach. Podobnie jak wyżej, sposób zarządu może zostać ustalony w: umowie, uchwale,

¹⁰ R. Dżiczek, *Komentarz do art. 18 [w:] R. Dżiczek, Własność lokali. Komentarz, wzory pozwów i wniosków sądowych*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587519200/519153/dziczek-roman-wlasnosc-lokali-komentarz-wzory-pozwowi-wnioskow-sadowych-wyd-vii?cm=URELATIONS>, (dostęp: 12.04.2019).

¹¹ M. Berek, *Komentarz do art. 18 [w:] K. Osajda (red.), Komentarz do ustawy o własności lokali*, C.H. Beck, 2015,

<https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrsgiydemzooob-qxalrugi2temrwg43q#tabs-metrical-info>, (dostęp: 12.04.2019).

¹² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 29 stycznia 2014 r., I ACa 652/13, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2012 r., V CSK 459/11.

orzeczeniu sądu lub ustawie. Umowa może zostać zawarta przy ustanowieniu odrębnej własności pierwszego lokalu lub później. Nietypowym rozwiązaniem ustawodawcy jest, że umowa ta może zostać zmieniona w drodze uchwały właścicieli lokali przyjętej zwykłą większością głosów¹³. Umowa może być przez wszystkich właścicieli lokali zmieniana, rozwiązywana i zawierana wielokrotnie na zasadach ogólnych¹⁴, ale ze względu na językową wykładnię art. 18 WłLokU z ostrożnością należy podejść do możliwości ustanowienia zasad zarządu w drodze uchwały bez uprzedniego zawarcia umowy¹⁵ (nawet, jeśli taki pogląd jest dominujący w doktrynie). Biorąc pod uwagę, że co do zasady przepisy rozdziału 4 ustawy WłLokU są dyspozytywne¹⁶, właściciele mają swobodę w kontraktowym określeniu zasad zarządu. Należy zaakceptować, że mogą oni, nawet w dużych wspólnotach przyjąć kodeksowe zasady zarządu małą wspólnotą, czyli zarząd bezpośredni¹⁷. W razie nieoperatywności takiego rozwiązania, możliwa byłaby jego zmiana poprzez ustanowienie zarządcy przymusowego, którego zakres uprawnień określa sąd w orzeczeniu. Jedynym wyjątkiem w porównaniu do katalogu podstaw określenia osób sprawujących zarząd jest możliwość jednostronnego ustalenia zasad zarządu przez pierwotnego właściciela nieruchomości przy wyodrębnieniu lokalu dla siebie. Sposób zarządu określa ostatecznie ustawa, która znajduje zastosowanie w braku odmiennych postanowień (art. 33 WłLokU).

W ramach jednej wspólnoty mieszkaniowej mogą funkcjonować różne podmioty zarządzające i różne sposoby zarządu zarówno równocześnie, jak i następczo. Nie jest to jednak sytuacja równoczesnego działania zarządu lub zarządcy wraz z admini-

stratorem. Przepisy WłLokU wyraźnie nie wykluczają, a wręcz umożliwiają, zgodnie z ich dyspozytywnym charakterem, aby we wspólnocie jednocześnie funkcjonował zarząd i zarządca¹⁸. W takich przypadkach umowa powinna precyzyjnie wskazywać zakres uprawnień każdego podmiotu. W przeciwnym razie, w literaturze proponuje się regułę, zgodnie z którą obowiązki zarządu wskazane w ustawie realizuje zarządca, zarząd sprawuje nad nim nadzór¹⁹, a właściciele lokali każdorazowo wskazują w uchwale, który podmiot jest uprawniony do podjęcia czynności przekraczającej zwykły zarząd. W przypadku luk lub konfliktów w zakresie uprawnień poszczególnych podmiotów nie należy jednak przyjmować sztywnych reguł i automatycznych rozstrzygnięć, lecz uznać rozwiązanie zgodne z wykładnią oświadczeń woli dokonaną na gruncie art. 65 k.c. Sekwencja następujących po sobie różnych sposobów zarządu może mieć miejsce w przypadku określenia terminu końcowego zarządu powierzonego, po którym to terminie obowiązki zarządcy przejmie na przykład „dotychczasowy administrator” lub „profesjonalny administrator”. Postanowienie takie powinno być odczytane jako wskazanie cechy, którą musi spełnić przyszły zarządca, a więc jako umowne określenie sposobu zarządu, a nie wybór sprawującego go podmiotu. Dla skutecznego wyboru takiego podmiotu, konkretny administrator powinien złożyć odpowiednie oświadczenie woli, dopuszczalne również w formie dorozumianej zgodnie z art. 60 k.c. Do czasu wyboru zarządcy, zarząd bezpośredni sprawują właściciele lokali (zarówno w dużej, jak i małej wspólnocie)²⁰, o ile nie zostanie zastosowany art. 26 WłLokU lub 42 k.c.²¹.

¹³ A. Doliwa, *Komentarz do art. 18* [w:] A. Doliwa, *Komentarz do ustawy o własności lokali*, C.H. Beck, 2015, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogydkmjrgm2dimroobqxlrug2temrwwg43q> (dostęp: 12.04.2019).

¹⁴ M. Berek..., *op. cit.*

¹⁵ Zob. E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz do art. 18, 19, 20 i 33* [w:] E. Bończak-Kucharczyk, *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587264098/495636/bonczak-kucharczyk-ewa-wlasnosc-lokali-i-wspolnota-mieszkaniowa-komentarz-wyd-iii?cm=URELATIONS> (dostęp: 12.04.2019); Por. M. Berek..., *op. cit.*; Por. M. Balwicka-Szczyrba, *Komentarz do art. 18* [w:] M. Balwicka-Szczyrba (red.), *Zarząd majątkiem wspólnym. Komentarz*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587692482/489922/balwicka-szczyrba-malgorzata-red-komentarz-do-niektorych-przepisow-ustawy-o-wlasnosc-lokali-w...?cm=URELATIONS>

(dostęp: 12.04.2019); Por. K. Buliński, *Komentarz do art. 18* [w:] H. Izdebski (red.), T. Barański, *Ustawa o własności lokali. Komentarz*, WK, 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587780695/578135/izdebski-hubert-red-ustawa-o-wlasnosc-lokali-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp: 12.04.2019).

¹⁶ Zob. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2009 r., II CSK 600/08.

¹⁷ M. Berek..., *op. cit.*

¹⁸ A. Doliwa..., *op. cit.*; Por. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2012 r., V CSK 459/11.

¹⁹ Zob. E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz...*, *op. cit.*

²⁰ M. Berek..., *op. cit.*

²¹ Zob. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 31 stycznia 2003 r., IV CKN 1765/00.

Czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu

W praktyce zarządzania nieruchomościami wspólnymi kolejną kontrowersyjną kwestią pozostaje kwalifikacja czynności podejmowanych w ramach sprawowania zarządu i określenie, które z nich stanowią czynności zwykłego zarządu, a które przekraczają ów zakres, i tym samym wymagają podjęcia uchwały właścicieli. W przepisie art. 22 ust. 3 WłokU ustawodawca wymienia przykładowe czynności, które przekraczają zakres zwykłego zarządu. Należy jednak zauważyć, iż wspomniany katalog ma charakter katalogu otwartego, tym samym w praktyce pojawia się szereg wątpliwości, czy dana czynność może zostać wykonana bez podejmowania stosownej uchwały. W celu zakwalifikowania danej aktywności jako czynności przekraczającej bądź mieszczącej się w zakresie zwykłego zarządu, należy przyrzeć się samemu pojęciu „zarząd zwykły”, używanego nie tylko na gruncie WłokU, ale także k.c. Z analizy przepisów art. 199, 201 oraz 203 k.c. wynika, że jest to zarząd polegający na zwykłym używaniu rzeczy, nie jest to natomiast rozporządzenie rzeczą. Brakuje jednakże konkretnej definicji, która jednoznacznie określałaby, co kryje się pod tym pojęciem. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 10 kwietnia 1991 r. zauważył, że „zarząd obejmuje całokształt czynności prawnych i faktycznych dotyczących majątku wspólnego, w tym także czynności, których treścią jest zarówno zobowiązanie się do zbycia prawa majątkowego stanowiącego składnik majątku wspólnego, jak i przeniesienie tego prawa na inną osobę”²². W kolejnej uchwale natomiast zarząd majątkiem wspólnym został określony jako „całokształt czynności faktycznych i prawnych, które dotyczą tego majątku bezpośrednio lub pośrednio przez osiągnięty skutek gospodarczy”²³. Stanowiskiem najczęściej uznawanym w orzecznictwie i doktrynie jest uznanie, że zwykły zarząd obejmuje zwykłą eksploatację rzeczy i utrzymanie jej w stanie nie pogorszonym w ramach aktualnego jej przeznaczenia. Oczywiście ocena charakteru czynności powinna być dokonywana indywidualnie, w zależności od konkretnego przypadku²⁴.

Katalog czynności zebranych w art. 22 ust. 3 WłokU jest bardzo różnorodny i zawiera zarówno czynności związane ze wspólnym gospodarowaniem nieruchomością, jak i z kwestiami finansowymi

wspólnoty. Zgodnie ze stanowiskiem orzecznictwa pojęcia czynności zwykłego zarządu oraz czynności przekraczające zwykły zarząd, jako że nie są zdefiniowane ustawowo, mają charakter względny i ich klasyfikacja jest ściśle uzależniona od konkretnych okoliczności. Kwestią, która nie budzi żadnych wątpliwości jest uznanie czynności rozporządzających, a więc takich, które skutkują przeniesieniem lub obciążeniem wspólnego prawa własności, za czynności przekraczające zwykły zarząd. Ponadto, wśród tych czynności powinny znaleźć się wszelkie działania zobowiązujące, zobowiązująco – rozporządzające oraz czynności o wysokiej doniosłości, tzn. takie, które mogą naruszyć sferę interesów majątkowych lub osobistych właścicieli lokali w zakresie zbliżonym do czynności rozporządzających, np. obciążenie nieruchomości wspólnej służebnością²⁵. Oczywiście w przypadku sporu i wątpliwości, czy dana czynność została słusznie zakwalifikowana, rozstrzygające będzie stanowisko sądu, które na wniosek członka wspólnoty wyda stosowne orzeczenie. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że klasyfikacja czynności jest kwestią wysoce problematyczną, dlatego też w celu uwzględnienia dodatkowych kryteriów niezbędne jest zwrócenie uwagi na stanowisko orzecznictwa oraz doktryny.

Podsumowanie

Przepisy prawa powszechnie obowiązującego, w szczególności ustawa WłokU, są nieprecyzyjne i zawierają wiele luk zarówno w kwestii samego statusu prawnego wspólnoty mieszkaniowej, jak i organizacji zarządu nieruchomością wspólną. Z tych powodów ich interpretacja w zakresie wskazanych zagadnień nadal budzi wiele kontrowersji. Ich stosowanie wymaga złożonego procesu wykładni, składającego się nie tylko z fazy wykładni językowej i systemowej, ale również funkcjonalnej i wykładni oświadczeń woli. Ponadto, niezbędne jest analizowanie licznych poglądów wyrażanych w doktrynie i orzecznictwie oraz rozstrzyganie występujących w nich niezgodności.

Niemniej, widoczna jest coraz większa akceptacja dla pewnych rezultatów wykładni WłokU. Ta zgodność pozwala stworzyć podstawę do formułowania uniwersalnych zasad organizacji zarządu nieruchomością wspólną. Po pierwsze, należy uznać, że wspólnota mieszkaniowa stanowi ułomną osobę

²² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 1991 r., III CZP 76/90.

²³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1994 r., III CZP 182/93.

²⁴ E. Bończak-Kucharczyk, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 448.

²⁵ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 października 2011 r., II CSK 23/11.

prawną, która posiada zdolność prawną i może nabywać prawa i obowiązki we własnym imieniu. W konsekwencji, działa przez swoje organy w sposób przewidziany w WŁokU, w celu zarządzania nieruchomością wspólną właścicieli wyodrębnionych lokali. Po drugie, organizacja zarządu tą nieruchomością może być uregulowana w czterech aktach: umowie, uchwale, orzeczeniu sądu i ustawie, które to akty wskazują podmioty sprawujące zarząd i zasady jego sprawowania. Po trzecie, procesy określania tych dwóch aspektów organizacji zarządu łączy wiele podobieństw, chociaż zachodzą też między nimi pewne różnice. Po czwarte, dla administrowania jedną nieruchomością wspólną mogą zostać przewidziane różne sposoby zarządu. Takie rozwiązanie wymaga precyzyjnego określenia kompetencji podmiotów zarządzających oraz przyjęcia odpowiednich reguł w razie luk lub konfliktów w zakresie uprawnień tych podmiotów. Po piąte, rozróżnienie czynności zwykłego zarządu i przekraczających ten zakres jest względne i uzależnione od okoliczności konkretnego przypadku. Jednakże do drugiej grupy należy *a priori* zaliczyć czynności rozporządzające oraz działania zobowiązujące, zobowiązująco-rozporządzające i inne o doniosłości tak wysokiej, jak w przypadku aktów rozporządzających.

Bibliografia

- Bończak-Kucharczyk E., *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Malinowska Woźniak K., *Cywilnoprawny status wspólnoty mieszkaniowej*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Źródła internetowe
- Balwicka-Szczyrba M., *Komentarz do art. 18* [w:] M. Balwicka-Szczyrba (red.), *Zarząd majątkiem wspólnym. Komentarz*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587692482/489922/balwicka-szczyrba-malgorzata-red-komentarz-do-niektorych-przepisow-ustawy-o-wlasnosci-lokali-w...?cm=URELATIONS>, (dostęp: 12.04.2019).
- Berek M., *Komentarz do art. 18* [w:] K. Osajda (red.), *Komentarz do ustawy o własności lokali*, C.H. Beck, Warszawa 2015, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrsgiydemzoob-qxalrugi2temrwg43q#tabs-metrical-info>

(dostęp: 12.04.2019).

- Bończak-Kucharczyk E., *Komentarz do art. 18, 19, 20 i 33* [w:] E. Bończak-Kucharczyk, *Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587264098/495636/bonczak-kucharczyk-ewa-wlasnosc-lokali-i-wspolnota-mieszkaniowa-komentarz-wyd-iii?cm=URELATIONS> (dostęp: 12.04.2019).
- Buliński K., *Komentarz do art. 18* [w:] H. Izdebski (red.), T. Barański, *Ustawa o własności lokali. Komentarz*, WK, 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587780695/578135/izdebski-hubert-red-ustawa-o-wlasnosci-lokali-komentarz?cm=URELATIONS> (dostęp: 12.04.2019).
- Doliwa A., *Komentarz do art. 18* [w:] A. Doliwa, *Komentarz do ustawy o własności lokali*, C.H. Beck, Warszawa 2015, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogydkmjrgm2dimroob-qxalrugi2temrwg43q> (dostęp: 12.04.2019).
- Dziczek R., *Komentarz do art. 18* [w:] R. Dziczek, *Własność lokali. Komentarz, wzory pozwów i wniosków sądowych*, WK, 2016, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587519200/519153/dziczek-roman-wlasnosc-lokali-komentarz-wzory-pozwow-i-wnioskow-sadowych-wyd-vii?cm=URELATIONS> (dostęp: 12.04.2019).

Orzecznictwo

- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 29 stycznia 2014 r., I ACa 652/13.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2012 r., V CSK 459/11.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 października 2011 r., II CSK 23/11.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2010 r., I FSK 742/10.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2009 r., II CSK 600/08.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 listopada 2006 r. (Sygn. akt III CZP 97/06).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2006 r., III CZP 97/06.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 31 stycznia 2003 r., IV CKN 1765/00.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1994 r., sygn. akt III CZP 182/93.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 1991 r., sygn. akt III CZP 76/90.

LEGAL STATUS OF HOUSING COOPERATIVE AND THE ORGANISATION OF THE MANAGEMENT OF A JOINT PROPERTY

Summary

The article aims to determine the legal status of housing cooperative and different ways of the organization of the management of a joint property, in particular the principles under which governing persons should be appointed, the manner of the management should be stated and the actions going beyond the ordinary management should be distinguished. The article is based on the normative text, legal doctrine and judicature. The research method consists of critical analysis and/or synthesis of the leading opinions as well as of the interpretation of the statutory provisions. The regulations of housing cooperatives trigger many ambiguities which require complicated interpretation and which generate various opinions. However, the consensus jest possible as to the legal status of housing cooperative, basic ways of organizing the management of a joint property and elementary criteria of distinguishing actions going beyond the ordinary management.

Keywords: housing cooperative, management of a joint property, acts of the ordinary management, acts going beyond the ordinary management.

PROBLEMATYKA EXIT TAX – WPROWADZENIE NOWEGO RODZAJU OPODATKOWANIA DOCHODÓW OD NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW JAKO ELEMENT DALSZEJ WALKI Z UNIKANIEM OPODATKOWANIA

Marika Niezborala

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego

Streszczenie

Celem niniejszej publikacji jest analiza i ocena regulacji opodatkowania dochodu od niezrealizowanych zysków, która obowiązuje w Polsce od 1 stycznia 2019 roku. Omawiane przepisy wprowadzono do porządku prawnego w dużym reżimie i pośpiechu, poprzez rozszerzenie zakresu unormowania na osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. W opracowaniu zbadano zasadność wprowadzenia exit tax, którego pierwotnym zamierzeniem było stworzenie kolejnego narzędzia do walki z unikaniem opodatkowania. Poddano analizie przepisy unijne i linię orzecznictwą, by w następnym kroku porównać je do zakresu konstrukcyjnego w polskiej ustawie. Efektem rozważań jest ujawnienie wadliwości legislacji exit tax w praktyce jej stosowania. Przeprowadzona analiza pogłębiła wątpliwości w zakresie zgodności z ustawą zasadniczą i przepisami unijnymi. Wykazano, że tak sformułowane zagadnienie winno być doprecyzowane, aby exit tax stał się skutecznym elementem walki z unikaniem opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek od wyjścia, opodatkowanie dochodu, niezrealizowany zysk, unikanie opodatkowania.

Wprowadzenie

Wraz z początkiem 2019 roku Ustawą z dnia 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹ wprowadzono do polskiego porządku prawnego nową regulację dotyczącą opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, znaną wcześniej w prawie międzynarodowym pod pojęciem *exit tax*². Polski ustawodawca zdecydował się na unormowanie podatku od wyjścia na skutek

implementacji przepisów unijnych dyrektywy ATAD (z ang. *Anti-Tax Avoidance Directive*)³.

Warto w tym miejscu wskazać, iż powyższym unormowaniem zobligowano państwa członkowskie do wdrożenia przedmiotowej instytucji opodatkowania w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże, polski prawodawca starając się zabezpieczyć interesy państwa rozszerzył podmiotowość regulacji, wskazując obowiązek podatkowy również dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Stąd regulacja ta znalazła swoje miejsce zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych⁴, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵.

¹ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 2193 z późn. zm.).

² Tzw. podatek od wyjścia.

³ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie

praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1).

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86. z późn. zm.), dalej: u.p.d.o.p lub ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350 z późn.

O ile wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa *exit tax* dla osób prawnych jest wynikiem obowiązującego prawa unijnego i zawartych w nim nakazów, o tyle obowiązku tego nie miała Rzeczpospolita Polska w zakresie osób fizycznych. Ze względu na pewną tożsamość uregulowania podatku w obu ustawach, poniższe rozważania opierać się będą na przedstawieniu problematyki tej normy w odniesieniu do osób fizycznych, zwłaszcza tych nieprowadzących działalności gospodarczej, która to norma niejako jest nadregulacją przepisów unijnych. Użycie w tym miejscu wyrażenia problematyka wydaje się być słuszne, z uwagi na pośpiech ustawodawczy, a tym samym brak udziału społeczeństwa i profilu eksperckiego w normowaniu nowej instytucji⁶, co pozwala na powzięcie wątpliwości jakościowych legislacji podatkowej. Takie ukształtowanie stanu prawnego spowodowane jest jednak determinacją prawodawczą, w szczególności służącą zapobieganiu erozji podatków⁷.

Implementacja przepisów unijnych do polskiego porządku prawnego

Pragnąc poddać analizie i ocenie polską regulację *exit tax*, należy w pierwszej kolejności wskazać na jej genezę i zakres unormowania na gruncie europejskim. Przyczyną wprowadzenia do obiegu prawnego tych unormowań jest w dalszym ciągu tocząca się walka z unikaniem opodatkowania, która zapoczątkowana została przez państwa członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Kierunkiem zmian służących przeciwdziałaniu zjawisku erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodu jest inicjatywa OECD. Zwrócono uwagę, iż „bezpośrednią przyczyną opracowania strategii zwalczania negatywnych zjawisk podatkowych była łatwość, z jaką wielonarodowe korporacje unikały opodatkowania, wykorzystując procesy globalizacyjne oraz zachodzącą w ich ramach integrację przedsiębiorstw”⁸. Opierając się na tych propozycjach OECD stworzyło regulacje anty-BEPS, które znalazły przełożenie na dyrektywę Rady (UE) 2016/1164, regulującą *exit tax* w prawie unijnym. Należy w tym miejscu wyraźnie wskazać,

ż dyrektywa ATAD dotyczy spółek kapitałowych i przedsiębiorców. W art. 5 ATAD ujawniono kilka sytuacji, w których należy opodatkować niezrealizowane zyski kapitałowe w wysokości różnicy między wartością rynkową a wartością podatkową przenoszonych aktywów, dają tym samym państwom członkowskim Unii Europejskiej (UE) wytyczne, będące jednocześnie minimum programowym do wdrożenia do konkretnego porządku prawnego oraz pozostawiając reżim prawny prawodawcy krajowemu do skonstruowania regulacji.

Po pierwsze, dyrektywa ATAD przewiduje opodatkowanie *exit tax* w sytuacji, gdy aktywa przenieszone są z siedziby głównej do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim bądź w państwie trzecim i odwrotnie, czyli gdy aktywa przenieszone są ze stałego zakładu do siedziby głównej albo do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, co skutkować będzie tym, że państwo straci prawo opodatkowania tych aktywów, pomimo tego, że będą one w dalszym ciągu własnością tego samego podatnika. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, w której powstanie swoista fikcja prawna polegająca wyłącznie na alokacji aktywów, gdzie zmiana zaistnieje na gruncie księgowym oraz podatkowym.

Po drugie, opodatkowana będzie sytuacja, gdy podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, a aktywa w dalszym ciągu pozostają w danym, pierwotnym państwie członkowskim lub gdy przenosić on będzie działalność gospodarczą stałego zakładu do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego (art. 5 dyrektywy ATAD). Występujący w tej sytuacji transfer rezydencji podatkowej, czy odpowiednio dla osób prawnych i osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą przeniesienie działalności prowadzonej przez stały zakład, będzie skutkowało tym, że działalność gospodarcza będzie prowadzona i dalej opodatkowana w innym państwie, podczas gdy rezydencja podatkowa tego podmiotu się nie zmieni, a więc dalej podmiot będzie rezydentem tego państwa. Innymi słowy, opodatkowanie *exit tax* będzie możliwe, gdy

zm.), dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶ *Exit tax – między unijnymi wymogami a szkodliwą nadregulacją. Analiza Instytutu Staszica dotycząca Projektu Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 24.08.2018 r.*, Warszawa, październik 2018, [<ads/2018/10/Exit-tax-mi%C4%99dzy-unijnymi-wymogami-a-szkodliw%C4%85-nadregulacj%C4%85.pdf> \(dostęp: 14.05.2019\).](http://instytutstaszica.org/wp-content/uplo-</p>
</div>
<div data-bbox=)

⁷ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, OECD Publishing.

<http://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf> (dostęp: 11.05.2019).

⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 246.

przykładowo podatnik przeniesie swój stały zakład na terytorium innej jurysdykcji, będąc jednak w dalszym ciągu rezydentem podatkowym państwa.

Unijna regulacja wprowadza również dość istotną zasadę odnoszącą się do powinności działania państwa przejmującego, bowiem winno ono przyjmować jako wartość początkową aktywów wartość ustaloną przez państwo wydania, wartość tak ustalona nie odzwierciedlałaby wartości rynkowej. Jest to wyrazem wprowadzenia zasady *step-up*, „czyli przyjęcia wyższej wartości rynkowej zamiast zazwyczaj akceptowanej dla przesunięć wewnętrznych zasady kontynuacji wartości księgowej, przy czym podwyższoną wartość przyjmuje się ogólnie dla celów podatkowych (np. celów amortyzacji podatkowej), a nie tylko dla celów opodatkowania późniejszych zysków kapitałowych w państwie przejęcia”⁹.

Ponadto, brak jest unormowań dotyczących konkretnych zasad opodatkowania, czy choćby minimalnej stawki podatkowej, która byłaby pewną ochroną przeciwko unikaniu opodatkowania, co prawodawca unijny pozostawia w kompetencji państw członkowskich¹⁰. Preambuła ATAD wskazuje jednak na intencję pozostawienia podatnikowi wyboru pomiędzy zapłatą podatku w terminie lub ewentualną alternatywą rozłożenia go na kilka lat, jednakże nie naruszając przy tym swobody przedsiębiorczości w odniesieniu do państw członkowskich UE i Europejskiego Obszaru Gospodarczego¹¹. Formuła *exit tax* funkcjonuje od lat w niektórych regulacjach prawnych, stąd nie stanowi ona *novum* międzynarodowego, a ulepszanie jej konstrukcji następowało poprzez *sui generis* orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i doktrynę.

Dyrektywa ATAD daje również pewien obszar swobody państwom członkowskim w zakresie udzielenia gwarancji zapłaty podatku i ewentualnego wyłączenia odroczenia opodatkowania, warunkując to jednak przesłanką braku sprzeczności z interesem ekonomicznym. Nie zostały w niej jednak zawarte postanowienia dotyczące korekty podstawy opodatkowania *exit tax* czy faktycznie zrealizowanej

w państwie przyjęcia straty podatkowej¹², co jest wyrazem pozostawienia wyboru regulacji tej materii przez państwa członkowskie w poszanowaniu do zasad nadrzędnych UE.

Zakres *exit tax* na tle polskiej regulacji

Rozszerzenie regulacji unijnych w odniesieniu do podmiotu opodatkowania

Na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej *exit tax* obowiązuje jako regulacja w dwóch wersjach. Otóż, pierwszą regulację zawarto w Rozdziale 5 a w art. 24 f–24 l u.p.d.o.p. Nie budzi ona zbyt wielu wątpliwości, gdyż jest to wynik realizacji zasad opracowanych przez państwa członkowskie OECD dla administracji podatkowych¹³. Druga wersja objęta uregulowaniem zawarta jest w art. 30 da–30 di u.p.d.o.f. i uwytkła ona pewne kontrowersje i trudności, których skutki interpretacyjne mogą być daleko idącą okazją do swoistego obejścia prawa. Na tle polskiej regulacji zakres podmiotowy obejmuje więc osoby prawne, ale też osoby fizyczne, w tym nieprowadzące działalności gospodarczej.

Odnosząc się do interpelacji Marszałka Sejmu w okresie opracowywania przepisów wprowadzających podatek od wyjścia, Ministerstwo Finansów wskazało, że zakres unormowania tym podatkiem obejmuje, jak już zostało wskazane, obok osób prawnych również osoby fizyczne, a tym samym jest odwzorowaniem idei mającej zastosowanie w 11 państwach członkowskich Unii Europejskiej, w tym między innymi w Austrii, Francji, czy w Niemczech¹⁴. Warto dodać, że poszerzenie zakresu podmiotowego w polskim porządku prawnym jest niezależnym wyborem ustawodawcy, który zdecydował się na wprowadzenie tego elementu w tym kształcie, niejako pogłębiając walkę z przeciwdziałaniem unikania opodatkowania¹⁵.

Problematyka zakresu przedmiotowego

Należy wyróżnić dwa rodzaje czynności podlegających opodatkowaniu, jakimi są przeniesienie

⁹ J. Koronkiewicz, *Aktywność UE w odpowiedzi na projekt BEPS*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 39 i n.

¹⁰ Wyrok TS z 29 listopada 2011 r., C-371/10, *National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, EU:C:2011:785, pkt 85–86.

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r..., *op. cit.*, motyw 10.

¹² J. Koronkiewicz..., *op. cit.*, s. 112 i n.

¹³ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting...*, *op. cit.*

¹⁴ <http://orka2.sejm.gov.pl/IN-T8.nsf/klucz/ATTB4RHGD/%24FILE/i24057-o2.pdf> (dostęp: 14.05.2019).

¹⁵ J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszenie obciążeń podatkowych*, C.H. Beck, Warszawa 2013.

składnika majątku poza terytorium Polski oraz zmiana rezydencji podatkowej. Jak widać zakres przedmiotowy stanowi już bardziej skomplikowaną konstrukcję, bowiem zgodnie z art. 30 da ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, jednakże wyłączenie wówczas, gdy poprzez ten transfer Rzeczpospolita Polska utraci całkowicie lub choćby częściowo prawo do opodatkowania ewentualnych dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym składnik ten nie zmienia podmiotu.

W myśl art. 30 da ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f., w przypadku osób fizycznych niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej za składnik majątku należy rozumieć ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, zwane dalej „majątkiem osobistym”, jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej. Taka regulacja ma z pewnością na celu wyeliminowanie sztucznego transferu majątku (również ze względu na kryterium czasowe), który mógłby zagrozić utratą opodatkowania tej czynności, co przed regulacją było zjawiskiem dość powszechnym.

Drugim rodzajem czynności podlegającym opodatkowaniu będzie wskazana w art. 30 da ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa. Zwykle ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy należy rozpatrywać przez wzgląd na jurysdykcję podatkową poprzez atrybut suwerenności terytorialnej¹⁶. Podatnik będący osobą fizyczną podlega opodatkowaniu na terenie państwa jurysdykcji,

w której ma stałe miejsce zamieszkania¹⁷. Podatnik taki zgodnie z ogólną zasadą jest rezydentem tego państwa, a co za tym idzie, ma nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce¹⁸. W tym miejscu należy odwołać się do pojęcia rezydencji podatkowej, które według klasycznej definicji zawartej w Modelu Konwencji OECD wskazuje, że rezydentem podatkowym jest:

- 1) osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu, z uwagi na:
 - a) jej miejsce zamieszkania,
 - b) miejsce stałego pobytu,
 - c) siedzibę zarządu, lub
 - d) inne kryterium o podobnym charakterze¹⁹.

Jak widać, inne kryterium o podobnym charakterze wymienione powyżej stanowić będzie katalog otwarty, który daje swoistą wyższość organom podatkowym nad podatnikiem, gdyż omawiana tutaj nowa instytucja opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków będzie mogła objąć swym zakresem również działania pozaustawowe. Określenie rezydencji podatkowej jest istotnym elementem, którego utożsamienie pozwala sprawdzić dalej, czy dany podmiot podlega opodatkowaniu w tym państwie tylko w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł znajdujących się w tym państwie lub z tytułu majątku położonego w tym państwie, albowiem według zasad ogólnych podatek taki płacony jest u źródła. Wynika to z ograniczonego obowiązku opodatkowania w państwie źródła.

Oceniając polską regulację przed wprowadzeniem do porządku prawnego *exit tax* podkreślenia wymaga, iż podatnicy nie musieli właściwie podejmować żadnych specjalnych działań, tym bardziej nielegalnych i niosących duże ryzyko, które przykładowo polegałoby na ukryciu dochodu w państwie obcym i dokonywaniu planowania podatkowego, które można było wykorzystać w całym swoim potencjale²⁰. Działanie takie były pewną permanentnością, a przepisy krajowe i unijne nie ograniczały procesów swobody przepływu osób czy kapitału.

¹⁶ A. Biegalski, *Część I. Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010, s. 38.

¹⁷ Zgodnie z art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.: za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która: 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub 2)

przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

¹⁸ Szerzej: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 maja 2017, VIII SA/Wa 128/17, LEX nr 2314575 (dostęp: 20.05.2019).

¹⁹ Model Konwencji OECD, art. 4.

²⁰ W. Morawski, *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności*

Analizując kolejno zakres opodatkowania *exit tax*, zgodnie z zawartym uregulowaniem w art. 30 da ust. 4 u.p.d.o.f., przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP obejmuje w szczególności sytuację, w której:

- 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
- 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 a, przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

Należy wskazać, że powyższy przepis wskazuje czynności podlegające opodatkowaniu, jednakże mamy tutaj do czynienia z katalogiem otwartym. Ustawodawca użył bowiem sformułowania „w szczególności”, które daje pewną elastyczność umożliwiającą poszerzenie kręgu podatników *exit tax*, co może rzutować na podejście podatników do kwestii optymalizacyjnych²¹. W ocenie autorki pozostawienie katalogu otwartego z jednej strony stanowi celowy zabieg legislacyjny, który pozwalać ma na opodatkowanie pozaustawowo, minimalizując tym samym uniknięcie opodatkowania i narażenie państwa na erozję bazy podatkowej. Z drugiej zaś strony taka forma regulacji powodować będzie pewne poczucie destabilizacji i ograniczenie zaufania społeczeństwa do państwa. Wspomnieć trzeba również o podejściu do instytucji moralności i mentalności podatkowej, która w ostatnich latach kształtowana jest, wydawać by się mogło, poprzez zawziętość ustawodawczą służącą walce z unikaniem opodatkowania i procesem uszczelniania podatków w Polsce²².

Oczywiste wydaje się, że pojawiające się w regulacji *exit tax* pojęcie zakładu, będzie dotyczyło osób prawnych oraz osób fizycznych prowadzących

działalność gospodarczą, gdzie pojęcia siedziby i zakładu stanowią kryterium podstawowe. Podmiotom nieprowadzącym działalności gospodarczej a przenoszącym składniki majątkowe na terytorium innej jurysdykcji podatkowej, będzie przypisane kryterium rezydencji podatkowej, która będzie stanowiła czołową przesłankę weryfikującą możliwość objęcia *exit tax*. Nie wyklucza to natomiast kryterium rezydencji podatkowej dla osób prawnych i osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, albowiem jest ona istotna dla podlegania opodatkowaniu *exit tax* w takim samym stopniu, jak siedziba, czy zagraniczny zakład. Niestety, przepisy dotyczące eliminacji podwójnego opodatkowania przyczyniły się do powstania wielu luk prawnych, co dało możliwość podmiotom do legalnego obniżania opodatkowania i coraz bardziej agresywnego planowania podatkowego, wręcz unikania opodatkowania, nie mając efektywnych narzędzi do walki z tym procederem. Przyjąć więc należy, że regulacja w polskim porządku prawnym podatku od wyjścia stanowi element walki z unikaniem opodatkowania i ma pomóc w zatrzymaniu aktywów i składników majątku podatników na terenie RP, co w konsekwencji doprowadzić ma nie tyle do wzrostu wpływów podatkowych, lecz do zmniejszenia erozji podatków. Dodać należy, iż w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego wzorzec stosowania przepisów w przypadku unikania podwójnego opodatkowania stanowi Komentarz do Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD²³. Literatura ta zawiera objaśnienie pojęcia stałego zakładu, które jest szeroko analizowane od kilku lat (tożsame w zakresie kryterium z pojęciem zagranicznego zakładu), co musi zostać odseparowane od siatki pojęć związanych z siedzibą przedsiębiorcy. W myśl art. 5 Modelu Konwencji OECD, prócz oczywistych twierdzeń wskazujących, że jest to placówka gospodarcza, poprzez którą prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność przedsiębiorstwa oraz poza określeniami logicznymi, należało w ustawie zdefiniować pojęcie odnosząc je do *exit tax*. Transfer składników majątku na terytorium innego państwa, w którym znajduje się zagraniczny zakład, będzie więc dawał możliwość opodatkowania podatkiem od wyjścia, co również daje uzasadnienie do posłużenia się przez polskiego ustawodawcę wykładnią rozszerzającą.

systemu podatkowego, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 18.

²¹ J. Grzywacz, *Pranie pieniędzy. Metody. Raje Podatkowe. Zwalczenie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011, s. 59.

²² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa, 7, 2013, s. 269.

²³ B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.

Pozostałe elementy konstrukcji prawnopodatkowej

Analizując dalsze składniki konstrukcji prawnej podatku od wyjścia, zgodnie z brzmieniem art. 30 da ust. 12 u.p.d.o.f., podstawą opodatkowania tym podatkiem jest suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Wskazać jednak należy, że podatkiem tym objęte są właściwie duże podmioty, których ucieczka poprzez transfer byłaby odczuwalna dla państwa. *Exit tax*, według krajowej normy zawartej w art. 30 db u.p.d.o.f. nie stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku (w tym łączna obojga małżonków) nie przekracza kwoty 4 mln zł.

Znając podstawę opodatkowania można wreszcie ustalić stawkę, która występuje w dwojakiej postaci. Podatek będzie stanowił odpowiednio 19% w przypadku ustalania wartości podatkowej składnika majątku i 3%, gdy nie ustalono wartości podatkowej składnika majątku, zaś zgodnie z zawartą w ust. 7 u.p.d.o.f. regulacją, dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej nad wartością podatkową, ustalonej na dzień transferu lub przeddzień zmiany rezydencji podatkowej.

Przepis art. 30 da u.p.d.o.f. określa również w ust. 13 kryterium odliczenia dochodu tak, aby nie spowodowało to podwójnego opodatkowania. W przypadku przeniesienia składników majątku lub aktywów poza terytorium RP, a także realizując przesłanki ustawowe, w tym przekraczając kwotę do wyłączenia z opodatkowania *exit tax*, należy spełnić wymogi ewidencyjne i dalej uiścić kwotę podatku należnego. Wyeliminowane zostały również ewentualne agresywne działania podatników z próbą przeniesienia składników majątku/aktywów w kilku transzach. Przepisy wyraźnie wskazują, że w procesie tym chodzi o sumę dochodów, a więc obowiązek podatkowy wystąpi w każdym przypadku, gdy wystąpi nadwyżka kwoty 4 mln zł.

Kolejne uregulowania *exit tax* przewidują wyłączenia temporalne, zwolnienia z opodatkowania,

a także kwestie odroczenia płatności podatku i podjęcie działań w przypadku wystąpienia ryzyka niezapłacenia podatku. Regulacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje również instytucję ubiegania się o zwrot podatku. „Dotyczy to dwóch sytuacji. Po pierwsze, zwrotnego przeniesienia na terytorium RP danego składnika majątku lub po drugie, ustanowienia rezydencji podatkowej w RP w terminie 5-letnim. Analogicznej regulacji nie przewidują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”²⁴.

Wadliwość legislacji *exit tax* w praktyce stosowania

„W celu zapewnienia prawidłowo funkcjonującego rynku wewnętrznego konieczne jest między innymi, aby państwa członkowskie wywiązywały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej oraz przenoszenia zysków wygenerowanych na terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Jednakże rozszerzenie obowiązku podatkowego w zakresie opodatkowania tzw. niezrealizowanych zysków na osoby fizyczne, przy jednoczesnym zachowaniu przymusu natychmiastowej zapłaty podatku, stanowić może naruszenie podstawowych swobód gwarantowanych przez Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁵, tj. swobody przepływu osób i kapitału (art. 63 ust. 1 TFUE), a także będącej ich pogłębieniem – swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE)”²⁶. Taka konstrukcja przejawia się również w tym, że pojawiają się wątpliwości w zakresie przynależności państwowej²⁷. Należy w tym miejscu odwołać się do kolejnego wytyku ustawowego, którego praktyka stosowania pokazuje jasno zaburzenie w odniesieniu do regulacji europejskich. Mowa tutaj o zasadzie niedyskryminacji, która wyraźnie przewiduje wymogi równego traktowania podatników, a która pokazuje niejednorodność w systemie podatkowym. Wątpliwości ugruntowało orzecznictwo TSUE, w których to wyrokach *exit tax* dotyczących innych porządków prawnych wskazywał na ograniczanie przedmiotowych swobód²⁸.

²⁴ Nowak-Piechota A., *Exit tax: opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków w praktyce*, komentarz praktyczny, Lex, https://sip.lex.pl/get/publication/pdf/pp/pdf/2019/01/pp_2019_01_034.pdf (dostęp: 23.05.2019).

²⁵ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz. Urz. UE C 326/49), dalej: TFUE.

²⁶ J. Kyć, B. Nawrot, *Podatek od niezrealizowanych zysków osób fizycznych w świetle zgodności z prawem Unii*

Europejskiej i Konstytucją RP, „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn” 2019, nr 1(6), s. 37-45.

²⁷ *Ibidem*, s. 37-45.

²⁸ Szerzej: Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 roku (sprawa C-581/17), Wyrok TSUE z 12 lipca 2012 r., Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii (C-269/09), Wyrok TSUE z 14 września 2017 r., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (C-646/15).

Dalej, zasadnym jest wskazanie wątpliwości w zakresie podatku od wyjścia na tle Konstytucji RP²⁹, mianowicie wprowadzenie odroczenia bezpośredniego podatku, co dawałoby możliwość powstania obowiązku podatkowego w momencie faktycznego, czyli rzeczywistego zbycia składników majątku³⁰. Ponadto, odnosząc się do wcześniejszych wskazań i stosowania wykładni rozszerzającej, zastosowanie w ustawie zwrotów „w szczególności”, wskazuje niepotrzebnie na obowiązek *in dubio pro fisco*, co należy uznać za niezgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Ustawodawca nie powinien pozostawiać organom swobody działania.

„Dyskryminacja podatkowa w takim ujęciu stanowiłaby także naruszenie postanowień konstytucyjnych ustanawiających zasadę powszechności opodatkowania. Osoby fizyczne przenoszące miejsce zamieszkania poza terytorium RP ponosiłyby większy ciężar podatkowy niż osoby zmieniające miejsce zamieszkania na tym terytorium. Różniące się od siebie opodatkowanie osób fizycznych ze względu na miejsce ich zamieszkania lub na miejsce podejmowania działalności gospodarczej”³¹ może stać w sprzeczności z zasadą powszechności opodatkowania, w nawiązaniu do art. 84 Konstytucji RP. Dalej, można przywołać art. 32 Konstytucji RP, gdzie zakaz dyskryminacji i równość obywateli wobec prawa w odniesieniu do regulacji *exit tax* jawi się jako wątpliwy.

Ponadto, wskazując nieco konkretniej na naruszenia zasad konstytucyjnych należy wyróżnić sytuację, w której następuje swoista fikcja dochodowa, poprzez zbycie aktywów w okresie późniejszym (lub w ogóle), podczas gdy od razu nastąpi obowiązek podatkowy. Mamy tutaj do czynienia z brakiem pewności, czy zbycie takie w ogóle nastąpi, zatem należy tę sytuację rozpatrywać przez pryzmat art. 52 ust. 2 Konstytucji RP, który co do zasady gwarantuje swobodę opuszczania terytorium RP. Niestety zasada ta pozostaje mocno ograniczona, ze względu na konieczność uzależnienia zapłaty podatku od fikcyjnego dochodu, podczas gdy podatnik nieposiadający rezerwuaru finansowego będzie zmuszony do zbycia części majątku na poczet opłacenia podatku. Widoczne w ten sposób staje się naruszenie zasady wol-

ności opuszczania państwa tym bardziej, jeżeli ograniczenie to będzie dotyczyło przeniesienia do innego państwa członkowskiego.

Oceniając wadliwość *exit tax* nie sposób pominąć wątpliwych czynności od samego procesu legislacyjnego rozpoczynając, albowiem wskazania wymaga fakt, że *vacatio legis* było absolutnie niewystarczające, tym bardziej, że instytucja podatku od wyjścia nigdy wcześniej nie była w polskim porządku prawnym regulowana. Zbyt krótki okres nie pozwolił na dogłębną analizę i należyte przygotowanie się podatników do nowej instytucji. Tak surową ocenę sytuacji należy poprzeć i uznać za w pełni uzasadnioną, gdyż ustawodawca krajowy zdecydował się na wprowadzenie *exit tax* wraz z początkiem roku 2019, pomimo że RP miała jeszcze rok na implementację przedmiotowych przepisów.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że pomimo wejścia w życie regulacji *exit tax* nie zostały do tej pory wydane objaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie głębszego zrozumienia ich stosowania. Z uwagi na fakt, że są to nowe przepisy w naszym porządku prawnym, takie objaśnienia byłyby wskazane, zważywszy na zaobserwowane wątpliwości jeszcze w procesie legislacyjnym, czego dowodem są choćby liczne interpelacje i pytania wnoszone przez parlamentarzystów. W tym miejscu wskazać należy, iż na etapie konstruowania przepisów pojawiło się wiele zastrzeżeń, jakoby normy krajowe mogły naruszać przepisy dyrektywy ATA. W temacie tym wypowiedział się Adam Mariański, będący przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych wskazując, że Rada skierowała do Komisji Europejskiej skargę, określając w niej, które przepisy prawa wspólnotowego zostały w opinii ekspertów naruszone w krajowym porządku prawnym i zawierają wyłącznie minimalny poziom ochrony.

Podsumowanie

Reasumując powyższą analizę, należy wyraźnie zaznaczyć, że efektywność przepisów mogłaby być większa wówczas, gdyby udało się realnie zniechęcić podatników do przenoszenia składników majątku/aktywów, czy sztucznej zmiany rezydencji podatkowej. W celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu, należałoby nie tyle uzupełnić przepisy dotyczące opodatkowania *exit tax* w Polsce, co je zmodyfikować lub przekształcić w taki sposób, ażeby

²⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

³⁰ A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 39.

³¹ J. Kyć, B. Nawrot..., *op. cit.*, s. 37-45.

uniknąć wątpliwości dotyczących ich zgodności z Konstytucją RP i naczelnymi zasadami traktatowymi UE. W obecnym brzmieniu regulacje te wydają się budzić zbyt wiele wątpliwości, by realnie spełniać założoną przez ustawodawcę rolę. Zasadne wydaje się sformułowanie, że stanowią one wyłącznie funkcję odstrasżającą, co w istocie może natrafić na ogromny opór społeczny. Można w tym miejscu wygłosić dość śmiały pogląd, że pogłębiająca się nieufność podatnika do organów publicznych spowodować może w efekcie błędny wydźwięk, a zamiast walki z unikaniem opodatkowania i przeciwdziałaniu jego erozji, może dojść do sytuacji, w której walka toczyć się będzie wyłącznie pomiędzy państwem i podatnikami.

Bibliografia

- Biegalski A., *Część 1. Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne*, [w:] Brzeziński B. (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Brzeziński B. (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Wiedza i Praktyka, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Grzywacz J., *Pranie pieniędzy. Metody. Raje Podatkowe. Zwalczenie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- Koronkiewicz J., *Aktywność UE w odpowiedzi na projekt BEPS*, [w:] Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Kyć J., Nawrot B., *Podatek od niezrealizowanych zysków osób fizycznych w świetle zgodności z prawem Unii Europejskiej i Konstytucją RP*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn” 2019, nr 1(6).
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Morawski W., *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje*, [w:] Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1.
- Wyciślik J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszenie obciążeń podatkowych*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Akty prawne
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz. Urz. UE C 326/49).
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86. z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350 z późn. zm.).
- Orzecznictwo
- Wyrok TS z dnia 29 listopada 2011 r., C-371/10, *National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, EU:C:2011:785.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 maja 2017, VIII SA/Wa 128/17, LEX nr 2314575 (dostęp: 20.05.2019).
- Źródła internetowe
- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD 2013, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (dostęp: 11.05.2019).
- <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB4RHGD/%24FILE/i24057-o2.pdf> (dostęp: 14.05.2019).
- Exit tax – między unijnymi wymogami a szkodliwą nadregulacją. Analiza Instytutu Staszica dotycząca Projektu Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 24.08.2018 r.*, Warszawa, październik 2018, <http://instytutstaszica.org/wp-content/uploads/2018/10/Exit-tax-mi%C4%99dzy-unijnymi-wymogami-a-szkodliw%C4%85-nadregulacj%C4%85.pdf> (dostęp: 14.05.2019).
- Nowak-Piechota A., *Exit tax: opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków w praktyce*, komentarz praktyczny, Lex, https://sip.lex.pl/get/publication/pdf/pp/pdf/2019/01/pp_2019_01_034.pdf (dostęp: 23.05.2019).

EXIT TAX PROBLEMATICS – INTRODUCTION OF THE NEW KIND OF TAXATION OF REVENUE FROM UNPUBLISHED PROFITS AS AN ELEMENT OF FURTHER COMBAT WITH THE AVOIDANCE OF TAXATION

Summary

The aim of this publication is to analyze and evaluate the regulation of income taxation on unrealized profits, which has been in force since January 1, 2019. The implemented provisions were introduced into the legal order in a large regime and in a hurry, by extending the scope of the regulation to natural persons not conducting business activity. The legitimacy of the introduction of exit tax, whose original intention was to create another tool to fight tax avoidance, was examined. The EU regulations and case law were analyzed in order to compare them to the construction scope in the Polish law in the next step. The effect of the considerations is to disclose the deficiency of the exit tax legislation in the practice of its application. The conducted analysis has deepened doubts regarding compliance with the basic law and EU regulations. It has been shown that the issue formulated in this way should be clarified so that exit tax becomes an effective element in the fight against tax avoidance.

Keywords: exit tax, income taxation, unrealized profit, tax avoidance.

INSTYTUCJA PRZEDAWNNIENIA W PRAWIE CYWILNYM – WYBRANE ZAGADNIENIA

Marta Bialek

*Katolicki Uniwersytet Lubelski im. Jana Pawła II w Lublinie, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji,
II Katedra Prawa Cywilnego*

Streszczenie

Artykuł ma na celu omówienie problematyki związanej z nowelizacją terminów przedawnienia na mocy Ustawy z dnia 13 kwietnia 2018 roku o zmianie ustawy – Kodeks Cywilny i niektórych innych ustaw. Analizie poddano skrócenie terminów przedawnienia roszczeń, reguły dotyczące obliczania upływu okresu przedawnienia, a także skutki upływu terminu przedawnienia w świetle regulacji obowiązujących przed i po dniu 9 lipca 2018 roku, z uwzględnieniem zmian dotyczących przedawnienia roszczeń w obrocie konsumenckim. Celem artykułu jest również analiza i ocena wpływu nowelizacji na możliwość dochodzenia na drodze postępowania sądowego roszczeń istniejących w dniu wejścia w życie nowych przepisów. W pracy wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną, bazującą na obowiązujących przepisach prawa oraz poglądach doktryny i judykatury.

Słowa kluczowe: przedawnienie, dochodzenie roszczeń, zarzut, postępowanie sądowe.

Wprowadzenie

Instytucja przedawnienia roszczeń stanowi jedną z najważniejszych z punktu widzenia uprawnień stron stosunku cywilnoprawnego, w tym przede wszystkim możliwości dochodzenia roszczeń przed sądem, regulacji kodeksu cywilnego¹.

Przedawnienie roszczeń w prawie cywilnym jest jedną z instytucji dawności, polegającej na osłabieniu praw osoby uprawnionej wskutek jej zaniechania i upływu czasu. Co do zasady przedawnieniu ulegają jedynie roszczenia o charakterze majątkowym (art. 117 § 1 k.c.), przez które należy rozumieć roszczenia ukierunkowane na realizację interesu ekonomicznego uprawnionego. Samo pojęcie roszczenia definiowane jest natomiast na gruncie prawa cywilnego, jako prawo żądania od oznaczonej osoby zachowania się w określony sposób. Zachowanie to może polegać na działaniu lub zaniechaniu. Należy w tym miejscu wskazać, że terminy przedawnienia są terminami materialno-prawnymi, co oznacza, że nie mają do nich zastosowania przepisy dotyczące przywracania terminów uregulowane na gruncie prawa procesowego². Zarazem instytucja przedawnienia nie odnosi się do

roszczeń procesowych, rozumianych jako prawa zwrócenia się do sądu o udzielenie ochrony prawnej poprzez zbadanie sprawy i wydanie wyroku.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie zmian, jakie ustawodawca wprowadził do k.c. na mocy Ustawy z dnia 13 kwietnia 2018 roku o zmianie ustawy – Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw³ oraz wpływu wprowadzonych rozwiązań na możliwość skutecznego dochodzenia na drodze postępowania sądowego roszczeń, które istniały w dniu wejścia w życie nowelizacji.

Ze względu na rozbudowany charakter omawianej materii i wielość przepisów prawa dotyczących instytucji przedawnienia, w tym przede wszystkim terminów przedawnienia roszczeń uregulowanych w przepisach szczegółowych kodeksu cywilnego i ustawach odrębnych, pole badawcze pracy zostało ograniczone do przepisów części ogólnej kodeksu cywilnego.

Ponadto, poza zakresem zainteresowań autorki pozostaje instytucja przerwania i zawieszenia biegu przedawnienia roszczeń. Należy bowiem zauważyć, że o ile powyższe regulacje są ściśle związane z instytucją przedawnienia roszczeń, to ich kształt nie uległ zmianie na mocy ustawy nowelizującej.

¹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 poz. 1025 z późn. zm.), dalej: k.c.

² P. Zakrzewski, *Komentarz do art. 117 Kodeksu cywilnego* [w:] M. Fras, M. Habdas (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (1–125)*, System Informatyki Prawnej Lex, Warszawa 2018.

³ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2018 roku o zmianie ustawy – Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 1104), dalej: ustawa nowelizująca.

Uzasadnienie instytucji przedawnienia

Uzasadnieniem instytucji przedawnienia jest pewność i stabilność stosunków społecznych, a także zabezpieczenie interesów samego zobowiązanego i osób trzecich, będących uczestnikami obrotu gospodarczego. Źródła instytucji przedawnienia upatruje się także w samej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁴ – argumentując, że pozostawanie przez zobowiązanego w niepewności co do jego sytuacji prawnej przez czas nieoznaczony, naruszałoby jego bezpieczeństwo prawne, a tym samym stałoby w sprzeczności z naczelnymi zasadami demokratycznego państwa prawa (art. 2. Konstytucji RP). Co więcej, instytucja przedawnienia ma za zadanie mobilizowanie samego uprawnionego do realizacji przysługujących mu praw w ściśle określonym czasie, co zdecydowanie przyspiesza i ułatwia przeprowadzenie postępowania dowodowego. Należy bowiem wskazać, że instytucję przedawnienia utożsamianą z dążeniem do stabilizacji istniejących stosunków społeczno-prawnych poprzez zalegalizowanie niejako stanów faktycznych niezgodnych z prawem, uzasadnia się dbałością o interes publiczny rozumiany jako uniknięcie prowadzenia ze względu na upływ czasu – moralnie wątpliwych i kosztownych procesów.

Aktualnie, aktywność ustawodawcy ukierunkowana jest na skrócenie ogólnych terminów przedawnienia, a także zmianę obliczania upływu okresu przedawnienia. Wskazuje się przy tym, że wprowadzane reformy mają charakter „dyscyplinujący strony stosunku prawnego w sprawniejszym kształtowaniu istniejących stanów faktycznych”⁵, a tym samym w wyeliminowaniu stanu niepewności prawnej.

Do dnia 9 lipca 2018 roku każda ze stron stosunku cywilnoprawnego, bez rozróżnienia na przedsiębiorców i konsumentów, korzystała z takiej samej ochrony prawnej na gruncie kodeksu cywilnego. Analizując obecną inicjatywę ustawodawcy można zauważyć tendencję do uprzywilejowania pozycji konsumenta poprzez zaostrenie reżimu przedaw-

nienia roszczeń przysługujących przedsiębiorcy w stosunku do konsumenta. Na mocy nowych regulacji, konsument jako uczestnik obrotu – nie zawsze świadomy możliwości podniesienia zarzutu przedawnienia i często niedostatecznie zorientowany w skomplikowanych rozwiązaniach prawnych, z mocy samej ustawy zabezpieczony jest przed skutkami jego niezgłoszenia w toczącym się postępowaniu sądowym. Argumentuje się to „potrzebą zapewnienia konsumentowi, jako słabszej stronie stosunku prawnego, niezbędnej ochrony prawnej”⁶, podkreślając jednocześnie, że „interesy obu stron należy wyważyć w granicach zasługujących na ochronę przy utrzymaniu właściwego stosunku między nimi – słuszny interes powoda może i powinien być uwzględniony, ale tylko do granic kolizji z zasługującym na ochronę interesem strony pozwanej”⁷.

Instytucja przedawnienia przed dniem 9 lipca 2018 roku – analiza regulacji prawnych i wybrane aspekty praktyczne

Terminy przedawnienia roszczeń

Ogólny termin przedawnienia roszczeń

Przed datą wejścia w życie przepisów ustawy nowelizującej z dnia 13 kwietnia 2018 roku, ogólny termin przedawnienia roszczeń majątkowych wynosił 10 lat. Odstępstwo od tej generalnej zasady mógł ustanawiać jedynie przepis szczególny. W doktrynie panował pogląd, że skrócenie lub wydłużenie 10-letniego okresu przedawnienia mógł ustanawiać jedynie przepis rangi ustawowej⁸. Ponadto, zgodnie z art. 119 k.c., terminy przedawnienia nie mogły być skracane ani przedłużane przez czynność prawną.

Termin przedawnienia roszczeń o świadczenia okresowe lub związane z prowadzeniem działalności gospodarczej

Odrębny termin przedawnienia przewidziany był

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 poz. 78 nr 483), dalej: Konstytucja RP.

⁵ <http://www.senat.gov.pl> (dostęp: 10.05.2019) Druk sejmowy nr 2216 z dnia 18 stycznia 2018 roku obejmujący projektu Ustawy o zmianie Ustawy Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw wraz z uzasadnieniem, s. 1 uzasadnienia.

⁶ *Ibidem* s. 3-4 uzasadnienia.

⁷ *Ibidem*, s. 5 uzasadnienia.

⁸ S. Rudnicki, R. Trzaskowski, *Komentarz do art. 118 Kodeksu cywilnego* [w:] J. Gudowski, S. Dmowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga pierwsza. Część ogólna*, System Informacji Prawnej Lex, Warszawa 2014.

dla roszczeń o świadczenia okresowe lub związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ulegały one przedawnieniu z upływem 3 lat⁹.

W praktyce stosowania prawa zrodziło się wiele trudności interpretacyjnych i rozbieżności na tle wykładni pojęcia „roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Pojęcie działalności gospodarczej nie posiada bowiem na gruncie kodeksu cywilnego definicji legalnej. W związku z powyższym, problematyka ta była przedmiotem licznych rozstrzygnięć Sądu Najwyższego. Z biegiem czasu ugruntowała się linia orzecznicza, która jednoznacznie wskazywała, że różnicowanie terminów przedawnienia ze względu na ich związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie zależy od charakteru podmiotu, któremu roszczenie przysługuje, ani od rodzaju procedowanej sprawy, a od charakteru istniejącego roszczenia w kontekście jego związku z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁰. Dla zakwalifikowania danego roszczenia jako roszczenia związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej koniecznym było, aby to roszczenie pozostawało w bezpośrednim związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. „Prowadzenie działalności gospodarczej nie oznacza jednak, że każde roszczenie podmiotu prowadzącego taką działalność jest z nią związane i podlega 3-letniemu okresowi przedawnienia”¹¹. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 czerwca 2012 roku, III CSK 282/11¹² wskazał, że „czynnościami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są czynności podejmowane w celu realizacji zadań mieszczących się w przedmiocie działalności gospodarczej dokonującego ich podmiotu; pomiędzy czynnością taką a działalnością gospodarczą istnieć powinien funkcjonalny związek”. Jednocześnie, wykształcił się pogląd, że nie jest przy tym konieczne, aby roszczenie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej powstało w stosunku obustronnie profesjonalnym. Dodatkowo, dla zakwalifikowania danego roszczenia jako roszczenia związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez znaczenia pozostawało, czy uprawniony w momencie powstania roszczenia był wpisany do rejestru przedsiębiorców. Status przed-

siębiorcy nabywa się bowiem nie w momencie wpisu do rejestru, a w momencie podjęcia i prowadzenia we własnym imieniu działalności gospodarczej lub zawodowej.

Termin przedawnienia roszczeń stwierdzonych prawomocnym orzeczeniem sądu

Kolejnym odstępstwem od ogólnego terminu przedawnienia roszczeń majątkowych był termin przedawnienia dla roszczeń stwierdzonych prawomocnym orzeczeniem sądu lub innego organu powołanego do rozpoznawania spraw danego rodzaju albo orzeczeniem sądu polubownego, jak również roszczeń stwierdzonych ugodą zawartą przed sądem albo przed sądem polubownym albo ugodą zawartą przed mediatorem i zatwierdzoną przez sąd, dla których termin przedawnienia wynosił 10 lat, chociażby termin przedawnienia roszczeń tego rodzaju był krótszy (art. 125 k.c.). Konieczne jest przy tym zasygnalizowanie, że powyższa regulacja, zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego z dnia 20 kwietnia 2006 roku, III CSK 37/2006, nie miała zastosowania do tzw. orzeczeń konstytucyjnych, których podstawę stanowił art. 64 k.c. i 1047 k.p.c., a ich wydanie było równoznaczne ze zobowiązaniem jednej ze stron postępowania sądowego do złożenia określonego oświadczenia woli. Charakter takiego orzeczenia był bowiem jednoznaczny z zawarciem przez strony danego stosunku prawnego umowy, a wydane orzeczenie wyłącznie zastępowało oświadczenie woli jednej ze stron¹³.

Obliczanie upływu terminu przedawnienia

Stosownie do reguły podstawowej, wynikającej z art. 120 k.c., bieg terminu przedawnienia rozpoczął się w dniu, w którym roszczenie stało się wymagalne. „Jednocześnie, wymagalność roszczenia oznaczała stan, w którym uprawniony mógł skutecznie domagać się od zobowiązanego realizacji

⁹ *Ibidem*, art. 118.

¹⁰ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia z 6 listopada 1998 r., III CKN 6/98, System Informacji Prawnej Lex, nr 50667.

¹¹ P. Sobolewski, *Komentarz do art. 118 Kodeksu cywilnego* [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2017.

¹² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia z 6 czerwca 2012 r., III CSK 282/11, System Informacji Prawnej Lex, nr 1212813.

¹³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 kwietnia 2006 roku, III CSK 37/2006, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna nr 2/2007, poz. 29.

przysługującego mu roszczenia¹⁴. Ponadto, przepisy dotyczące rozpoczęcia biegu przedawnienia roszczeń miały charakter bezwzględnie obowiązujący, a tym samym nie mogły być modyfikowane w zależności od woli stron stosunku prawnego. Odmiennie stanowisko prowadziłyby bowiem do obejścia prawa¹⁵.

W przypadku świadczeń polegających na działaniu, roszczenie stawało się wymagalne z upływem ostatniego dnia, w którym zobowiązany mógł dobrowolnie spełnić świadczenie¹⁶. Wymaga podkreślenia, że ogólna regulacja określona w art. 120 k.c., obowiązywała tylko wtedy, kiedy przepis szczególny nie określał w sposób odmienny początku biegu terminu przedawnienia. Na gruncie części ogólnej k.c., od tej zasady przewidziane były dwa wyjątki – dotyczące rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia roszczeń o zaniechanie, a także roszczeń, których wymagalność uzależniona była od podjęcia określonej czynności przez uprawnionego. Dla pierwszych z wyżej wymienionych roszczeń, bieg terminu przedawnienia rozpoczynał się od dnia, w którym roszczenie stałoby się wymagalne, gdyby uprawniony podjął czynność w najwcześniejszym możliwym terminie, przy czym zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, nieistotne z punktu widzenia tej regulacji było to, czy uprawniony posiadał świadomość o przysługującym mu roszczeniu. Jednocześnie, czynności, o których mowa powyżej polegały najczęściej na wezwaniu dłużnika do zapłaty¹⁷. Co do roszczeń o zaniechanie, bieg terminu przedawnienia rozpoczynał się od dnia, w którym ten, przeciwko komu roszczenie przysługiwało, nie zastosował się do treści roszczenia. Nie ulega wątpliwości, że początek biegu przedawnienia roszczeń o zaniechanie wynikał z samej istoty tych roszczeń. Uprawniony nabywał bowiem prawo do żądania ochrony przysługujących mu roszczeń na drodze sądowej dopiero w chwili, gdy zobowiązany zachował się sprzecznie z przysługującym mu prawem.

Ustalając natomiast koniec terminu przedawnienia, zastosowanie miała ogólna reguła wynikająca z art. 112 k.c. Zgodnie z tą regulacją, termin

oznaczony w latach kończył się z upływem dnia, który nazwą lub datą odpowiadał początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca.

Skutki upływu okresu przedawnienia

Podniesienie zarzutu przedawnienia

Do dnia 9 lipca 2018 roku głównym skutkiem upływu terminu przedawnienia było powstanie po stronie zobowiązanego do spełnienia roszczenia prawa do uchylenia się od zaspokojenia roszczeń uprawnionego poprzez skuteczne podniesienie tzw. zarzutu przedawnienia. Wykonanie tego prawa nie prowadziło do wygaśnięcia roszczenia, ale do przekształcenia roszczenia uprawnionego w tzw. zobowiązanie naturalne. Co do zasady, w praktyce przekształcenie to oznaczało utratę przez uprawnionego możliwości przymusowego dochodzenia roszczenia, a w konsekwencji najczęściej do oddalenia powództwa przez sąd. Niemniej jednak, przedawnione roszczenie istniało nadal i wywoływało skutki prawne w postaci możliwości podniesienia przez uprawnionego zarzutu potrącenia przedawnionej wierzytelności, jeżeli w chwili, gdy potrącenie stało się możliwe, przedawnienie jeszcze nie nastąpiło (art. 502 k.c.) oraz niemożność żądania przez zobowiązanego zwrotu świadczenia, jeżeli zostało ono spełnione w celu zadośćuczynienia przedawnionemu roszczeniu (art. 411 pkt 3 k.c.).

Jednocześnie, zgłoszenie zarzutu przedawnienia było wyłącznie uprawnieniem zobowiązanego, którego realizacja była całkowicie zależna od jego woli. W przypadku braku podniesienia zarzutu przedawnienia, sąd nie badał upływu okresu przedawnienia z urzędu i orzekał o treści zgłoszonych roszczeń. Należy jednak wskazać, że w praktyce zgłoszenie zarzutu przedawnienia bardzo często łączyło się z podniesieniem przez uprawnionego zarzutu naruszenia zasad współżycia społecznego, określonych w art. 5 k.c. Powyższe mogło prowadzić do uznania zgłoszonego zarzutu przedawnienia jako nadużycie prawa podmiotowego, a w konsekwencji

¹⁴ P. Machnikowski, *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2017.

¹⁵ *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] A. Olejniczak, Z. Radwański (red.), *Prawo cywilne – część ogólna*, System Prawa Prywatnego, tom 2, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2019.

¹⁶ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 2006 r., I CSK 17/05, System Informacji Prawnej Legalis, nr 326557.

¹⁷ A. Brzozowski, *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz (art. 1–449)*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2018.

do zasądzenia roszczenia przez sąd. Jednocześnie, wymaga podkreślenia, że działanie sądu nie mogło następować automatycznie¹⁸. Ponadto, „sąd nie był zobligowany do poszukiwania przyczyn uznania zarzutu przedawnienia za niezgodny z zasadami współzycia społecznego, a podmiot powołujący się na niezgodność zarzutu przedawnienia z zasadami współzycia społecznego powinien wskazać i uzasadnić przyczyny takiej niezgodności oraz przedstawić odpowiednie dowody”¹⁹. Zgodnie z orzecznictwem Sądu Najwyższego, sąd badając naruszenie zasad współzycia społecznego powinien poddać ocenie charakter dochodzonego roszczenia, przyczynę opóźnienia wniesienia powództwa, charakter uszczerbku, a także zachowanie obydwu stron stosunku prawnego, w tym przede wszystkim zachowanie zobowiązanego powodujące błędne przekonanie u uprawnionego o dobrowolnym spełnieniu roszczenia²⁰.

Upływ terminu przedawnienia nie wywoływał także negatywnych skutków dla uprawnionego w sytuacji zrzeczenia się przez zobowiązanego zarzutu przedawnienia. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 1975 roku, I PRN 32/75²¹, zrzeczenie się zarzutu przedawnienia prowadziło z mocy prawa do przekształcenia przedawnionego roszczenia ze zobowiązania naturalnego z powrotem w roszczenie zaskarżalne. Skutki zrzeczenia były nieodwołalne i nieodwracalne. Tym samym uprawniony posiadał możliwość skutecznej realizacji przysługujących mu roszczeń na drodze postępowania sądowego.

Institucja przedawnienia po dniu 9 lipca 2018 roku – analiza wprowadzonych zmian i wybrane aspekty praktyczne

Terminy przedawnienia roszczeń

Na mocy ustawy nowelizującej skrócono ogólny termin przedawnienia cywilnoprawnych roszczeń majątkowych z 10 do 6 lat. Skróceniu uległ także

termin przedawnienia roszczeń stwierdzonych prawomocnym orzeczeniem sądu, lub innego organu powołanego do rozpoznawania spraw danego rodzaju albo orzeczeniem sądu polubownego, jak również roszczeń stwierdzonych ugodą zawartą przed sądem albo przed sądem polubownym albo ugodą zawartą przed mediatorem i zatwierdzoną przez sąd. Roszczenia te, zgodnie z art. 125 k.c., ulegają przedawnieniu po 6 latach. Bez zmian pozostał natomiast termin przedawnienia roszczeń okresowych lub związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Roszczenia te nadal ulegają przedawnieniu po 3 latach.

Obliczanie upływu terminu przedawnienia

Wprowadzona nowelizacja nie dokonała zmian w sposobie określenia początku biegu terminu przedawnienia, który tak jak dotychczas, zaczyna biec od daty wymagalności roszczenia. Nowelizacja wprowadziła natomiast nową regułę dotyczącą określenia daty zakończenia terminu przedawnienia, zgodnie z którą, termin przedawnienia dłuższy niż 2 lata, kończy się zawsze z upływem roku kalendarzowego, czyli dnia 31 grudnia. Reguła ta jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 112 k.c., który znajduje zastosowanie w przypadku terminów przedawnienia roszczeń krótszych niż dwa lata. Nie ma ona natomiast zastosowania do terminów przedawnienia roszczeń określonych w art. 125 k.c.²², m.in. roszczeń stwierdzonych prawomocnym orzeczeniem sądu.

Dokonana zmiana w sposobie określenia daty zakończenia terminu przedawnienia, w praktyce powoduje niekiedy wydłużenie tego terminu prawie o cały rok kalendarzowy. Należy zauważyć, że roszczenie ulegające przedawnieniu w terminie dłuższym niż 2 lata, które na mocy regulacji obowiązujących przed nowelizacją – stosownie do art. 112 k.c., uległoby przedawnieniu w styczniu

¹⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 października 2004 r., II CK 29/04, System Informacji Prawnej Legalis, nr 81603.

¹⁹ Wyrok Sądu Okręgowego w Suwałkach z dnia 16 maja 2018, I Ca 155/18, System Informacji Prawnej Lex, nr 2500385.

²⁰ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 kwietnia 2003 r., I CKN 204/01, System Informacji Prawnej Legalis, nr 76866; Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 2007 r., V CSK 334/07, System Informacji Prawnej Legalis, nr 156425; Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 125 listopada 2010 r. III CSK 16/10, System Informacji Prawnej Legalis, nr 316828.

²¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 1975 r., I PRN 32/75, System Informacji Prawnej Lex, nr 4988.

²² E. Habryn-Chojnacka, *Zmiany w terminach przedawnienia w praktyce*, System Informacji Prawnej Lex, Warszawa 2019, s. 8.

danego roku, zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami, ulegnie przedawnieniu dopiero 31 grudnia tego roku. Należy także podkreślić, że wydłużony okres pomiędzy upływem ustawowego okresu przedawnienia a końcem roku kalendarzowego, traktowany jest jako zwykły okres terminu przedawnienia, do którego zastosowanie mają wszystkie regulacje dotyczące instytucji przedawnienia roszczeń, w tym zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia²³.

Skutki upływu okresu przedawnienia

Należy wskazać, że o ile na mocy ustawy nowelizującej, w przypadku upływu terminu przedawnienia w sytuacjach, w których po obydwu stronach stosunku prawnego występowały podmioty posiadające taki sam status prawny na gruncie k.c., a więc w relacji konsument – konsument lub przedsiębiorca – przedsiębiorca, nie zmieniły się regulacje określające skutki tego przedawnienia, to nowe przepisy dokonały rewolucji, co do skutków upływu terminu przedawnienia w relacji, gdy uprawnionym jest przedsiębiorca a zobowiązanym konsument. Po 9 lipca 2018 roku, po upływie terminu przedawnienia nie można bowiem domagać się zaspokojenia roszczenia przysługującego przeciwko konsumentowi (art. 117¹ § 1 k.c.). Regulacja ta *ex lege* prowadzi do utraty przez sporne roszczenie przymiotu zaskarżalności i powoduje przekształcenie tego roszczenia w zobowiązanie naturalne. Przy czym, przedawnienie roszczenia nie wyklucza możliwości dokonania potrącenia bądź zasądzenia roszczenia przez sąd w przypadku zrzeczenia się przez zobowiązanego zarzutu przedawnienia.

Ponadto, na mocy ustawy nowelizującej, został dodany art. 117¹ § 2 k.c., który stanowi *lex specialis* w stosunku do klauzuli generalnej określonej w art. 5 k.c. Regulacja ta opiera się jednak na wypracowanych w doktrynie dyrektywach oceny zasadności podniesienia zarzutu przedawnienia przez pryzmat jego zgodności z zasadami współżycia społecznego i jest z nimi zbieżna²⁴. Wspomniany powyżej przepis stanowi mechanizm pozwalający sądowi na nieuwzględnienie upływu terminu przedawnienia z urzędu, po uprzednim zweryfikowaniu interesów obu stron, przy jednoczesnym uwzględnieniu zasad

śluszości. W doktrynie wskazuje się, że oceniając interesy stron, sąd powinien zbadać sytuację osobistą i majątkową obydwu stron, a także ustalić ich wykształcenie, wykonywany zawód i charakter wykonywanej działalności²⁵. Kierując się natomiast zasadami śluszości, sąd powinien dokonać oceny moralnej postępowania stron w kontekście dochodzenia przez uprawnionego przedawnionego roszczenia²⁶. Dodatkowo, analogicznie do mechanizmów wypracowanych przed 9 lipca 2018 roku, zgodnie z brzmieniem art. 117¹ § 2, sąd nie uwzględniając z urzędu upływu terminu przedawnienia roszczeń przysługujących przedsiębiorcy przeciwko konsumentowi, powinien rozważyć w szczególności dodatkowo długość terminu przedawnienia, długość okresu od upływu terminu przedawnienia do chwili dochodzenia roszczenia, a także charakter okoliczności, które spowodowały niedochodzenie roszczenia przez uprawnionego, w tym wpływ zachowania zobowiązanego na opóźnienie uprawnionego w dochodzeniu roszczenia.

Wpływ nowelizacji na roszczenia powstałe przed 9 lipca 2018 roku – przepisy intertemporalne

Ustawa nowelizująca wprowadziła istotne zmiany wpływające na możliwość skutecznego dochodzenia przed sądem już istniejących roszczeń. W konsekwencji, koniecznym było określenie w przepisach przejściowych ustawy nowelizującej, która z regulacji – ta obowiązująca przed czy po 9 lipca 2018 roku, znajdzie zastosowanie do stosunków prawnych powstałych przed tą datą i w tym dniu jeszcze nieprzedawnionych²⁷. W przepisach intertemporalnych, ustawodawca jednoznacznie wskazał, że do takich roszczeń bezpośrednio zastosowanie znajdą przepisy w nowym brzmieniu. Jednocześnie, w przypadku roszczeń, których termin przedawnienia uległ skróceniu na mocy ustawy nowelizującej, ich bieg terminu przedawnienia rozpoczął się na nowo z dniem 9 lipca 2018 roku. Jeżeli jednak przedawnienie, którego bieg terminu rozpoczął się przed dniem wejścia w życie nowych regulacji, nastąpiłoby przy uwzględnieniu dotychczasowego terminu przedawnienia wcześniej, to przedawnienie nastąpiło lub nastąpi z upływem tego

²³ P. Sobolewski, *Komentarz do art. 118 Kodeksu cywilnego...*, *op. cit.*

²⁴ M. Mataczyński, M. Saczywko, *Komentarz do art. 117¹ § 1 Kodeksu cywilnego* [w:] M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do art. 1–352*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2018.

²⁵ M. Rzewuski, *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, System Informacji Prawnej Legalis*, Warszawa 2019.

²⁶ Druk sejmowy nr 2216 z dnia 18 stycznia 2018 roku, *op. cit.*, s. 5 uzasadnienia.

²⁷ E. Habryn-Chojnacka..., *op. cit.*, s. 12 i n.

wcześniejszego terminu.

W praktyce, powyższe reguły intertemporalne mogą powodować rozbieżności pomiędzy datą wymagalności a momentem rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia roszczenia. Należy zauważyć, że w przypadku roszczenia, którego termin przedawnienia uległ skróceniu w porównaniu do reguł obowiązujących dotychczas, dzień wymagalności takiego roszczenia mógł przypadać przed dniem wejścia w życie nowych przepisów. Jednocześnie, stosownie do reguł intertemporalnych, bieg terminu przedawnienia tego roszczenia rozpoczął się dopiero później – w dniu wejścia w życie ustawy nowelizującej²⁸.

Warto wskazać przy tym, że ustawodawca uzasadniając powyższe rozwiązania wskazał, że wynikają one z istoty instytucji dawności związanej z powstaniem skutku prawnego po upływie przepisanej terminu. Tym samym, nie jest wykluczona modyfikacja terminu przedawnienia roszczenia w trakcie jego biegu²⁹.

Na mocy przepisów inetertemporalnych została wprowadzona również szczególna regulacja dotycząca przedawnienia roszczeń powstałych przed datą wejścia w życie ustawy nowelizującej i w tym dniu jeszcze nieprzedawnionych, które przysługują konsumentom. Zgodnie z przepisami przejściowymi, do roszczeń takich zastosowanie mają przepisy dotychczasowe. W praktyce oznacza to, że roszczenia te przedawniają się po 10 latach, a termin ten nie ulega przedłużeniu do końca roku kalendarzowego. Uzasadnia się to potrzebą zapewnienia szczególnej ochrony konsumentom, co przejawia się również w przypadku przedawnienia roszczeń przysługujących przeciwko konsumentowi, co do których nie został podniesiony zarzut przedawnienia. Sąd rozpoznając taką sprawę, z urzędu uwzględni bowiem upływ terminu przedawnienia. Nie dotyczy to postępowań prawnomocnie zakończonych.

Podsumowanie

In fine należy stwierdzić, że zasadniczo nie uległa zmianie istota instytucji przedawnienia roszczeń, rozumiana jako powstanie określonych skutków prawnych po upływie ustawowo przepisanej terminu.

Jednocześnie, dokonana w niniejszym opracowaniu analiza aktywności ustawodawcy w zakresie

nowelizacji przepisów kodeksu cywilnego dotyczących instytucji przedawnienia roszczeń wskazuje, że aktywność ta ukierunkowana jest na uprzywilejowanie pozycji konsumenta w obrocie prawnym.

Ponadto, zmiany wprowadzone po nowelizacji powodujące *ex lege* przekształcenie przedawnionego roszczenia przysługującego przedsiębiorcy przeciwko konsumentowi w zobowiązanie naturalne, *de facto* skutecznie limitują uprawnionemu możliwość dochodzenia tego roszczenia na drodze postępowania sądowego. Stanowią one także niejako ograniczenie woli stron w kształtowaniu łączącego ich stosunku cywilnoprawnego.

Zarazem, nasuwa się wniosek, że zmiana długości terminu przedawnienia oraz sposobu określenia jego upływu w przypadku roszczeń wymagalnych w dniu wejścia w życie Ustawy z dnia 13 kwietnia 2018 roku – o zmianie Ustawy Kodeksu cywilny i niektórych innych ustaw, biorąc pod uwagę, że głównym uzasadnieniem instytucji przedawnienia jest pewność i stabilność istniejących stosunków społecznych, a także bezpieczeństwo podmiotów występujących w obrocie prawnym, pozostaje w sprzeczności z tym uzasadnieniem, wywołując po stronie uprawnionych, ale i zobowiązanych obawy co do możliwości realizacji przysługujących im praw. W tym zakresie, nietrafionym wydaje się także uzasadnienie do ustawy nowelizującej, w którym wskazano na możliwość modyfikacji terminu przedawnienia roszczeń w trakcie ich biegu. Zdaniem autorki niniejszego artykułu, rzeczona część uzasadnienia nie koresponduje z jego pozostałą częścią, stanowiącą zarazem główne motywy uzasadnienia instytucji przedawnienia.

Bibliografia

- Brzozowski A., *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz (art. 1–449)*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2018.
- Habryn-Chojnacka E., *Zmiany w terminach przedawnienia w praktyce*, System Informacji Prawnej Lex, Warszawa 2019.
- Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] Olejniczak A., Radwański Z. (red.), *Prawo cywilne – część ogólna*, System Prawa Prywatnego, tom 2, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2019.
- Machnikowski P., *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] Gniewek E., Machnikowski P. (red.),

²⁸ *Ibidem*, s. 12.

²⁹ Druk sejmowy nr 2216 z dnia 18 stycznia 2018 roku, *op. cit.*, s. 9 uzasadnienia.

- Kodeks cywilny. Komentarz*, Wyd. 8, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2017.
- Mataczyński M., Saczywko M., *Komentarz do art. 117¹ § 1 Kodeksu cywilnego* [w:] Gutowski M. (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do art. 1–352*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2018.
- Rudnicki S., Trzaskowski R., *Komentarz do art. 118 Kodeksu cywilnego* [w:] Gudowski J., Dmowski S. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga pierwsza. Część ogólna*, System Informacji Prawnej Lex, Warszawa 2014.
- Rzewuski M., *Komentarz do art. 120 Kodeksu cywilnego* [w:] Załucki M. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2019.
- Sobolewski P., *Komentarz do art. 118 Kodeksu cywilnego* [w:] Osajda K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, System Informacji Prawnej Legalis, Warszawa 2017.
- Zakrzewski P., *Komentarz do art. 117 Kodeksu cywilnego* [w:] Frasz M., Habdas M. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (1–125)*, System Informacji Prawnej Lex, Warszawa 2018.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 poz. 78 nr 483).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2018 poz. 1025 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 13 kwietnia 2018 roku o zmianie ustawy – Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 1104).
- Orzecznictwo**
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 1975 r., I PRN 32/75, System Informacji Prawnej Lex, nr 4988.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 listopada 1998 r., III CKN 6/98, System Informacji Prawnej Lex, nr 50667.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 kwietnia 2003 r., I CKN 204/01, System Informacji Prawnej Legalis, nr 76866.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 października 2004 r., II CK 29/04, System Informacji Prawnej Legalis, nr 81603.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 lutego 2006 r., I CSK 17/05, System Informacji Prawnej Legalis, nr 326557.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 kwietnia 2006 roku, III CSK 37/2006, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna nr 2/2007, poz. 29.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 2007 r., V CSK 334/07, System Informacji Prawnej Legalis, nr 156425.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2010 r. III CSK 16/10, System Informacji Prawnej Legalis, nr 316828.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 czerwca 2012 r., III CSK 282/11, System Informacji Prawnej Lex, nr 1212813.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Suwałkach z dnia 16 maja 2018, I Ca 155/18, System Informacji Prawnej Lex, nr 2500385.
- Źródła internetowe**
- <http://www.senat.gov.pl> (dostęp dnia: 10.05.2019 roku)
Druk sejmowy nr 2216 z dnia 18 stycznia 2018 roku obejmujący projektu Ustawy o zmianie Ustawy Kodeks cywilny i niektórych innych ustaw wraz z uzasadnieniem.

THE INSTITUTION OF STATUTE OF LIMITATIONS IN CIVIL LAW – SELECTED ISSUES

Summary

The aim of the article is to discuss issues related to the amendment of the limitation periods under the Act of 13 April 2018 amending the Act – Civil Code and some other Acts. The analysis covers shortened limitation periods for claims, rules for calculating the expiry of the limitation period, as well as the effects of the expiry of the limitation period in the context of regulations in place before and after 9 July 2018, taking into account the changes concerning the limitation period for consumer trade claims. The aim of the article is also to describe the impact of the amendment on the possibility of pursuing claims existing on the date of entry into force of new regulations through court proceedings. The study uses the dogmatic and legal method, based on the binding provisions of law and the views of doctrine and judicature.

Keywords: limitation period, assertion of claims, accusation, court proceedings.

MILCZENIE ADMINISTRACJI W PRAWIE PODATKOWYM

Monika Sieklicka

Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Instytut Nauk Administracyjnych, Zakład Prawa Administracyjnego

Streszczenie

Głównym celem pracy jest analiza instytucji milczącej interpretacji w polskim prawie podatkowym. Z interpretacjami przepisów prawa podatkowego nierozzerwalnie związana jest istniejąca w polskim systemie prawnym od 1 stycznia 2005 roku instytucja milczącej interpretacji. Instytucja milczącej interpretacji stanowi szczególnie ciekawe zagadnienie badawcze w kontekście prawa do rozstrzygnięcia wszelkich wątpliwości na korzyść podatnika. Milcząca interpretacja prawa podatkowego nie jest formą działania organu administracji publicznej. Każdy wnioskodawca będący podatnikiem, bez względu na miejsce zamieszkania, może wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Indywidualne interpretacje podatkowe stanowią niezwykle użyteczne narzędzie zmniejszania ryzyka związanego ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego. Organ podatkowy, do którego skierowano wniosek o interpretację zobowiązany jest do jej wydania w ciągu 3 miesięcy od otrzymania wniosku. Jeżeli organ podatkowy nie wyda interpretacji w tym terminie, uznaje się, że wydana została interpretacja milcząca potwierdzająca stanowisko przedstawione przez podatnika w jego wniosku. Sprawę uważa się za załatwioną w całości, w sposób uwzględniający żądanie strony wnoszącej podanie. Instytucja milczącej interpretacji w prawie podatkowym może przyczynić się do przyspieszenia postępowania prowadzonego przez organ podatkowy. W postępowaniu prowadzonym przez organ podatkowy ww. instytucja może przyczynić się do rozstrzygnięcia wszelkich wątpliwości na korzyść podatnika. Zawiłość polskich przepisów podatkowych jest źródłem wielu wątpliwości. Na wniosek podatników organy podatkowe zobowiązane są do wydania zaświadczenia potwierdzającego wejście w życie milczącej interpretacji.

Słowa kluczowe: milcząca interpretacja, prawo podatkowe.

Wprowadzenie

W ustawodawstwach wielu państw świata od dawna funkcjonują instrumenty prawne, za pomocą których organy podatkowe wyjaśniają podatnikom treść obowiązującego prawa podatkowego lub sposób stosowania przez te organy prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. Wśród tych instrumentów prawnych doniosłą rolę odgrywają urzędowe interpretacje prawa podatkowego wydawane w sprawach indywidualnych (interpretacje konkretne)¹. W obowiązującym stanie prawnym wnioskodawca, który nie otrzymał interpretacji indywidualnej w określonym przepisami terminie i chce skorzystać z ochrony, jaką daje mu instytucja milczącej interpretacji, powinien podjąć kroki mające na celu uzyskanie pewności istnienia w obiegu prawnym milczącej interpretacji. Milcząca interpretacja nie jest

aktem administracyjnym, ani w ogóle przejawem stosowania prawa przez organy podatkowe czy nawet informacją udzieloną przez te organy, lecz jedynie przewidzianym przez ustawodawcę efektem milczenia organu podatkowego. Milcząca interpretacja pozostaje jedynie poglądem w kwestii sposobu stosowania prawa, wyrażonym przez wnioskującego o udzielenie interpretacji. Instytucja milczenia administracji przez polskiego ustawodawcę wykorzystywana jest także na gruncie prawa podatkowego. Milczenie administracji to problematyka uregulowana w sposób bardzo zróżnicowany w państwach Unii Europejskiej. W polskiej procedurze administracyjnej, milczenie organu administracji publicznej zostało uregulowane mocą Ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r.

¹ P. Żydowo, Autoreferat rozprawy doktorskiej: *Instytucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony praw podatnika*, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski, s. 3,

<https://depotuw.ceon.pl/bitstream/handle/item/612/Autoreferat%20rozprawy%20Pawe%20c5%82%20c5%bbydowo.pdf?sequence=5> (dostęp: 27.06.2019).

– o zmianie ustawy kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw². Ustawodawca polski przyjmując zasadę, że milczenie administracji stanowi fikcję decyzji pozytywnej, podczas gdy w wielu państwach europejskich fikcja milczenia administracji publicznej zrównana jest z decyzją negatywną bądź z bezczynnością organu³.

Pojęcie milczenia administracji

W kodeksie postępowania administracyjnego⁴ brak samej definicji pojęcia milczenia administracji. Definicje milczenia administracji zostały sformułowane jedynie przez naukę prawa. P. Dobosz wskazał, że milczenie administracji można rozumieć jako przejaw woli organu administracji publicznej (formę działania administracji), z którym Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja Podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁵ łączy przede wszystkim materialne albo odpowiednio ustrojowe skutki prawne dopuszczone przez wyrażone postanowienia materialnoprawne, ustrojowe i proceduralne. Autor ten podaje także definicję alternatywną milczenia, określając je jako zdarzenie prawne polegające na określonym ustawą zachowaniu się organu administracji publicznej polegającym na bierności (niewyrażeniu sprzeciwu, stanowiska, opinii, niewydaniu decyzji w określonym czasie), z którą ustawa wiąże skutki prawne⁶. Milczenie jest zdarzeniem prawnym, które z mocy prawa wywołuje skutki prawne. Owo zdarzenie prawne pociąga za sobą powstanie, zmianę lub rozwiązanie stosunku administracyjnoprawnego, które zależne jest od woli organu administracji publicznej. Milczenie jako zdarzenie prawne stanowi zatem regulowane prawem materialnym i proceduralnym zaniechanie organu administracji publicznej.

Pojęcie interpretacji prawa podatkowego

Do polskiego prawa podatkowego instytucję milczenia wprowadzono przepisami art. 14 u.z.u.o.p.

W aktualnym stanie prawnym, w art. 14 a–14 o Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ interpretacje prawa podatkowego w sprawach indywidualnych wydawane są na wniosek podatnika, płatnika czy inkasenta przez Ministra Finansów. Upoważnione przez Ministra Finansów organy podatkowe, np. Szef Krajowej Administracji Skarbowej czy Dyrektor Krajowej Izby Skarbowej, zobowiązane są do wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego na piśmie bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 3 miesięcy licząc od dnia otrzymania wniosku. Pod pojęciem „interpretacji prawa podatkowego” rozumiemy sporządzenie pisemnej informacji na temat tego, jak należy rozumieć bądź stosować przepisy prawa podatkowego w przedstawionym przez zainteresowanego wnioskodawcę zaistniałym bądź oczekiwanym stanie faktycznym. Instytucja milczenia administracji, zwana także fikcją pozytywnego rozstrzygnięcia, została uregulowana przez ustawodawcę w art. 14 o § 1 o.p. Przepisy ordynacji podatkowej nie rozstrzygają w sposób jednoznaczny charakteru prawnego milczącej interpretacji. W doktrynie brak jest zgodności co do zakresu jednoznacznego zdefiniowania pojęcia milczącej interpretacji prawa. W doktrynie nie ma jednak zgodności, czy milcząca interpretację uznać należy za konkludentny akt administracyjny czy też za czynność materialno-techniczną⁸.

W wyniku nowelizacji przepisów, każda indywidualna sprawa administracyjna może zostać załatwiona zarówno w formie decyzji administracyjnej, jak również w sposób milczący. Zgodnie z brzmieniem art. 14 o o.p., w razie niewydania przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej na piśmie, w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku uznaje się, że w dniu następującym pod dniem, w którym upłynął termin wydania interpretacji indywidualnej, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Sprawę uważa się za zrealizowaną w całości.

² Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (tekst jednolity Dz.U. 2017 poz. 935).

³ L. Staniszewska, *Milczenie organów administracji publicznej jako instytucja materialnego i procesowego prawa administracyjnego*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 2(22), s. 50.

⁴ Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, (tekst jednolity Dz.U. 2017 poz. 935).

⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. – o zmianie ustawy Ordynacja Podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2006 nr 217 poz. 1590), dalej: u.z.u.o.p.

⁶ P. Dobosz, *Milczenie i bezczynność w prawie administracyjnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2011, s. 349.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U.2018 poz. 723), zwana także dalej o.p.

⁸ A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 11, s. 45.

ści, w sposób uwzględniający żądanie strony wnoszącej podanie. Wyżej wskazana sytuacja przez polskiego ustawodawcę określana jest mianem tzw. milczącej interpretacji prawa podatkowego. Do obliczenia tego terminu nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień z winy strony albo powstałych z przyczyn niezależnych od organu – art. 139 § 4 o.p.

Z dobrodziejstw instytucji milczenia administracji w prawie podatkowym często korzystają przedsiębiorcy⁹. W ciągu ostatnich 10 lat przepisy prawa podatkowego ewoluowały, jeśli chodzi o kwestie odnoszące się do ochronnej funkcji informacji otrzymywanych od organów podatkowych. Jedną z fundamentalnych zasad podatkowych jest zasada pewności opodatkowania, w myśl której podatnik powinien mieć pewność co do tego, jakie są jego uprawnienia i obowiązki w zakresie ustalenia oraz zapłaty należnego podatku.

Wymogi formalne wniosku o wydanie interpretacji

W związku z wprowadzonymi w ordynacji podatkowej zmianami każdy podatnik – bez względu na miejsce zamieszkania – może wystąpić z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego do Krajowej Izby Skarbowej w Bielsku-Białej. Indywidualne interpretacje podatkowe wydaje dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) z siedzibą w Bielsku-Białej, na wniosek zainteresowanego. Wniosek składa się na druku ORD-IN, dołączając w razie potrzeby załącznik lub załączniki ORD-IN/A. Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej podlega opłacie w wysokości 40,00 zł, a opłatę należy uiścić na rachunek bielskiego KIS. Wniosek o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego powinien spełniać wymogi formalne, o których mowa w art. 14 b § 3 o.p. W składanym przez podatnika wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego należy przedstawić stan faktyczny, przepis prawny wzbudzający wątpliwości oraz własne stanowisko w sprawie. Interpretacja milcząca z mocy

prawa wchodzi do obrotu prawnego w przypadku, gdy interpretacja indywidualna nie zostaje wydana na piśmie w odpowiednim terminie, wówczas by interpretacja milcząca mogła zapewnić jakąkolwiek ochronę wnioskodawcy, musi opierać się na precyzyjnym opisie zdarzenia występującego bądź mającego wystąpić u wnioskodawcy. Niezwykle ważne pozostaje również precyzyjne wskazanie stanowiska wnioskodawcy¹⁰. W tego rodzaju postępowaniach organ podatkowy nie przeprowadza postępowania dowodowego, ograniczając się jedynie do analizy okoliczności podanych przez podatnika we wniosku. Wniosek o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego niespełniający wymogów formalnych, o których mowa w art. 14 b § 3 o.p. po uprzednim wezwaniu podatnika do uzupełnienia braków formalnych, pozostawia się bez rozpoznania. Dostosowanie się do precyzyjnie wskazanego we wniosku stanowiska wnioskodawcy wobec uznania go w sposób milczący za prawidłowe będzie powodowało skutek ochronny dla wnioskodawcy. Organ uznając stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe w całości, nie ma obowiązku wydania pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Milcząca interpretacja wraz z informacją o dacie doręczenia jest niezwłocznie przekazywana organowi podatkowemu właściwemu ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej.

Skutki niewydania indywidualnej interpretacji w terminie

W prawie podatkowym milcząca interpretacja nie jest wydawana na piśmie¹¹ – powstaje automatycznie z mocy prawa. Milcząca interpretacja nie jest doręczana wnioskodawcy, nie podlega publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej”. Milcząca interpretacja wchodzi do obrotu prawnego i ma moc interpretacji wiążącej dla organu podatkowego. Organ właściwy do wydania interpretacji powinien przekazać właściwym organom podatkowym i kontroli skarbowej odpis wniosku o udzielenie interpretacji z datą jego wpłynięcia do organu i wejścia w życie milczącej interpretacji. Powyższe pozwoli

⁹ I. Cackowska, E. Węclawik, *Fiskus wydaje decyzję nawet wtedy, gdy... milczy*, *Redakcja Forbes* <https://www.forbes.pl/finanse/cym-jest-milczaca-interpretacja-podatkowa/5kf7nj6> (dostęp: 27.06.2019).

¹⁰ K.F. Turzyński, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 74.

¹¹ Jak wskazuje J. Jendrośka, milczenie administracji nie ma formy pisemnej. Zob. J. Jendrośka, *Milczenie administracji w postępowaniu administracyjnym*, [w:] W. Skrzydło, J. Szreniawski, W. Taras (red.), *Problemy prawa publicznego*, „Annales UMCS, Sectio G.” lus, vol. XL, Lublin 1993, s. 3.

NSA¹⁵. Zgodnie z jej treścią, uważa się, że doręczenie wydanej przez organ podatkowy interpretacji jest jedynie czynnością techniczną, która nie ma wpływu na termin wydania interpretacji. Aktualnie przepisy prawa podatkowego nie precyzują, co należy rozumieć pod pojęciem wydania interpretacji – czy jest to tylko sporządzenie interpretacji prawa podatkowego przez organ, czy również doręczenie jej podatnikowi. Podatnik, który nie otrzymał indywidualnej interpretacji prawa podatkowego na piśmie w określonym przez ustawodawcę terminie 3 miesięcy, licząc od dnia otrzymania wniosku i chce skorzystać z przysługującej jemu ochrony prawnej, jaką daje instytucja milczącej interpretacji, aby mieć pewność, że objęty został ochroną powinien wystąpić do organu podatkowego o zaświadczenie potwierdzające obowiązywanie milczącej interpretacji. Zgodnie z art. 306 a § 2 ust. 2 o.p. organ jest zobowiązany wydać zaświadczenie, jeżeli osoba, która się zwróci z żądaniem jego wydania, ma interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego. Organ podatkowy zobowiązany jest wydać zaświadczenie, o którym mowa w art. 306 a § 2 ust. 2 o.p. w terminie siedmiu dni od otrzymania wniosku¹⁶.

Obecne przepisy kodeksu postępowania administracyjnego przewidują w tym zakresie adnotację zamieszczoną w aktach sprawy oraz zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy. W obowiązującym stanie prawnym ustawodawca przewidział możliwość zastosowania art. 30 6a § 2 ust. 2 o.p. do milczących interpretacji prawa podatkowego. Najpełniej stanowisko to zostało wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w sprawie o sygnaturze akt I SA/Po 453/09¹⁷, gdzie „w przypadku zwrócenia się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie zaświadczenia potwierdzającego wejście w życie milczącej interpretacji, pozostający w zwłoce w wydaniu interpretacji urzędowej organ podatkowy obowiązany jest wydać zaświadczenie, o którym mowa w art. 306 a § 2 ust. 2 o.p.

Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy stanowi dokument potwierdzający milczące załatwienie sprawy, którym strona postępowania może posługiwać się w obrocie prawnym w celu wykazania, że sprawa została sfinalizowana milcząco”. Gdy sprawa zostanie załatwiona milcząco, organ podatkowy sporządza adnotację o treści rozstrzygnięcia i o jego podstawie prawnej, którą zamieszcza w aktach sprawy. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy wydawane jest w formie postanowienia. Zawiera przede wszystkim treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco oraz datę milczącego załatwienia sprawy. Wydane przez organ podatkowy zaświadczenie o milczącym zrealizowaniu sprawy należy doręczyć nie tylko wnioskodawcy, ale również wszystkim innym stronom w sprawie, która została załatwiona milcząco. Wydane przez organ podatkowy zaświadczenie ma na celu zabezpieczenie interesów stron innych niż wnioskodawca. Na odmowę wydania przez organ zaświadczenia przysługuje zażalenie. W prawie podatkowym milcząca interpretacja stanowi alternatywę wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego na piśmie. Zdaniem Piotra Dobosza, autora monografii *Milczenie i bezczynność w prawie administracyjnym*, milcząca interpretacja prawa podatkowego nie stanowi formy działania organu administracji publicznej¹⁸. Nie jest to czynność materialno-techniczna, lecz wynikający z ustawy prawny skutek bezczynności organu administracji publicznej.

W polskim systemie prawnym regulacje prawne dotyczące zmiany interpretacji prawa podatkowego zostały przez ustawodawcę uregulowane w formie pisemnej, jak i niepisemnej – milczącej interpretacji¹⁹.

Wobec powyższego szczególnego wskazania wymaga, iż w razie wydania przez organ podatkowy niekorzystnej dla podatnika interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na piśmie posiada on uprawnienia do wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w terminie 30 dni licząc od dnia doręczenia jej podatnikowi²⁰.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2008 r. sygn.akt I FPS 2/08, ONSAiWSA z 2009 r. nr 1, poz. 2.

¹⁶ R. Kowalski, *Pojęcie niewydania interpretacji i naruszenie terminu wydania interpretacji – milcząca interpretacja*, omówienie orzecznictwa [on-line]. Publikacja elektroniczna ABC, <http://lex-1amu-1edu-1pl-1015e98q92c8c.han.amu.edu.pl/#/publication1469930533> (dostęp: 27.06.2019).

¹⁷ Wyrok WSA z dnia 25 czerwca 2009 r. sygn. akt I SA/Po 453/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostęp w dniu 31.01.2019 roku.

¹⁸ P. Dobosz..., *op. cit.*, s. 391.

¹⁹ J. Ignaczewski (red.), I. Kamińska, J. Matarewicz, M. Rozbicka-Ostrowska, *Komentarz do spraw administracyjnych. Wybrane zagadnienia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 260.

²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz.U. 2002 nr 153 poz. 1270).

Zmiana milczącej interpretacji podatkowej

Minister Finansów bądź Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu może dokonać zmiany interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, uwzględniając orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego. W prawie podatkowym zmiana milczącej interpretacji przez ustawodawcę została uregulowana odmiennie, gdyż nie jest ona wydawana na piśmie, a zatem nie przysługuje w tym przypadku skarga do sądu administracyjnego. Zmiana milczącej interpretacji prawa podatkowego może nastąpić w każdym czasie. Milcząca interpretacja, o której mowa w art. 14 o § 1 o.p. może z urzędu być zmieniona przez Ministra Finansów bądź Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Minister Finansów bądź Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zmienić milcząca interpretację, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności aktualną linię orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego czy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W obowiązującym stanie prawnym nie wyjaśniono znaczenia pojęcia „nieprawidłowości interpretacji”. W języku potocznym powszechnie przyjmuje się, że „nieprawidłowość interpretacji”²¹ oznacza normę prawną niezgodną z przepisami prawa.

Podstawą do zmiany milczącej interpretacji prawa podatkowego jest stwierdzenie nieprawidłowości w wyniku kontroli przeprowadzonej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zmieniona przez organ podatkowy milcząca interpretacja prawa podatkowego powinna odpowiadać wymogom formalnym, o których mowa w art. 14 c § 1 o.p. Zmieniona przez organ podatkowy milcząca interpretacja powinna zawierać szczegółowe uzasadnienie wraz z wyjaśnieniem organu na czym polegała nieprawidłowość zmienionej interpretacji. Zawiadomienie o zmianie interpretacji przez organ podatkowy doręczane jest podmiotowi, którego obowiązuje milcząca interpretacja prawa podatkowego lub jego następcy prawnemu oraz właściwemu do rozpoznania sprawy organowi podatkowemu. Organ podatkowy ma obowiązek doręczyć zmienioną interpretację zgodnie z zasadą, o której mowa w art. 121

§ 1 o.p. Kiedy podatnik działa przez pełnomocnika, zmienioną interpretację prawa podatkowego należy doręczyć pełnomocnikowi. Zmiana milczącej interpretacji podlega obowiązkowej publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej”. Zmieniona przez organ podatkowy milcząca interpretacja prawa podatkowego zastępuje dotychczasową, co dla podatnika, płatnika czy inkasenta oznacza powstanie nowej milczącej interpretacji prawa podatkowego²².

W toku załatwiania sprawy urzędowej podatnik może powoływać się zarówno na dotychczasową interpretację organu podatkowego, jak i interpretację zmienioną korzystając z przysługującej mu ochrony prawnej, o której mowa w art. 14 k o.p. Ochrona prawna przysługuje zainteresowanemu także wtedy, gdy milcząca interpretacja prawa podatkowego została przez organ pominięta lub nieuwzględniona przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Podsumowanie

Regulacja trybu milczącego zrealizowania sprawy wprowadzona przez ustawodawcę w przepisach ordynacji podatkowej zasługuje na pozytywną ocenę. Podstawowym celem wprowadzenia tej instytucji prawnej jest zabezpieczenie podatnika, płatnika czy inkasenta przed zwłoką, a niekiedy oportunistycznym organu podatkowego. Instytucja milczącej interpretacji prawa podatkowego zapewnia podatnikowi taką samą ochronę, jak interpretacja udzielona postanowieniem organu. Wprowadzenie w polskim systemie prawa tzw. milczącej interpretacji likwiduje bezczynność organu administracji publicznej²³.

W tym przypadku podatnik nie może ponosić negatywnych skutków w odniesieniu do braku działań organów, a tym bardziej nie powinien ponosić kary za opieszałość administracji²⁴. Milcząca załatwienie sprawy, jako prawna forma działania organu podatkowego, stanowi niewątpliwie gwarancję zachowania terminu załatwienia sprawy indywidualnej w postępowaniu podatkowym. Instytucja milczącej interpretacji w prawie podatkowym może się przyczynić także do rozstrzygnięcia wszelkich wątpliwości na korzyść podatnika²⁵.

²¹ Gazeta Prawna.pl, *Zmiana interpretacji podatkowej*, https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1076384_zmiana-interpretacji-podatkowej-przez-kas.html (dostęp: 27.06.2019).

²² Gazeta Prawna.pl, *Od kiedy obowiązuje milcząca interpretacja? Nie wiadomo..., op. cit.*

²³ Z. Kmieciak, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwaran-*

cja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 3, s. 61.

²⁴ J. Ignaczewski (red.) i inni..., *op. cit.*, s. 260.

²⁵ R. Wiatrowski, *Istota i charakter prawny milczącej interpretacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 3, s. 71.

Bibliografia

- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgodka-Medek M., *Komentarz LEX do ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013.
- Dobosz P., *Milczenie i bezczynność w prawie administracyjnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2011.
- Ignaczewski J. (red.), I. Kamińska, J. Matarewicz, M. Rozbicka-Ostrowska, *Komentarz do spraw administracyjnych. Wybrane Zagadnienia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Jendrośka J., *Milczenie administracji w postępowaniu administracyjnym*, [w:] W. Skrzydło, J. Szreniawski, W. Taras (red.), *Problemy prawa publicznego*, „Annales UMCS, Sectio G.” lus, vol. XL, Lublin 1993.
- Kmieciak Z., *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 3.
- Kubiak A.A., *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, „Państwo Prawo” 2009, nr 11.
- Staniszewska L., *Milczenie organów administracji publicznej jako instytucja materialnego i procesowego prawa administracyjnego*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 2(22).
- Turzyński F.K., *Interpretacja przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Uchwała składu całej Izby 2009 r. sygn. akt II Finansowej NSA z dnia 14 grudnia FPS 7/09 [dot. wykładni terminu „niewydanie interpretacji indywidualnej”], „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 2(29).
- Wiatrowski R., *Istota i charakter prawny milczącej interpretacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 3.
- Akty prawne**
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (tekst jednolity Dz.U. 2017 poz. 935).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja Podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2006 nr 217 poz. 1590).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz.U. 2002 nr153 poz. 1270).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.– Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U 2018 r. poz. 723).
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2008 r. sygn. akt I FPS 2/08, ONSAiWSA z 2009 r. nr 1, poz. 2.
- Wyrok WSA z dnia 25 czerwca 2009 r. sygn. akt I SA/Po 453/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostęp w dniu 31.01.2019 roku.
- Źródła internetowe**
- Cackowska I., Węclawik E., *Fiskus wydaje decyzję nawet wtedy, gdy... milczy*, *Redakcja Forbes* <https://www.forbes.pl/finanse/cym-jest-milczaca-interpretacja-podatkowa/5kf7nj6> (dostęp: 27.06.2019).
- Gazeta Prawna.pl, *Od kiedy obowiązuje milcząca interpretacja? Nie wiadomo*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/886399,od-kiedy-obowiazuje-milczaca-interpretacja-nie-wiadomo.html> (dostęp: 27.06.2019).
- Gazeta Prawna.pl, *Zmiana interpretacji podatkowej*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1076384,zmiana-interpretacji-podatkowej-przez-kas.html> (dostęp: 27.06.2019).
- Kowalski R., *Pojęcie niewydania interpretacji i naruszenie terminu wydania interpretacji – milcząca interpretacja*, omówienie orzecznictwa [on-line]. Publikacja elektroniczna ABC, <http://lex-1amu-1edu-1pl-1015e98q92c8c.han.amu.edu.pl/#/publication1469930533> (dostęp: 27.06.2019).
- Żydowo P., *Autoreferat rozprawy doktorskiej: Instytucja urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony praw podatnika*, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski, s. 3, <https://depotuw.ceon.pl/bitstream/handle/item/612/Autoreferat%20rozprawy%20Pawe%20c5%82%20c5%bbzydowo.pdf?sequence=5> (dostęp: 27.06.2019).

THE SILENCE OF ADMINISTRATION IN TAX LAW

Summary

According to the title of this article, its main purpose is to discuss the institution of tacit interpretation in Polish tax law. On 1 June 2017, the expected regulations introducing the institution of silent interpretation into the Polish tax system came into force. Institution of silent interpretation is a particularly interesting research issue in the context of the right to settle any doubts in favor of the taxpayer. Silent interpretation is a form of action of a public administration body with which the act has a specific substantive effect in the form of issuing a conclusive act. Any applicant who is a taxpayer, regardless of the place of residence,

may apply for an individual tax law interpretation. If the tax authority fails to interpret it in writing within 3 months from the date of receipt of the application, then the position of the applicant is considered to be correct. The matter is considered to be settled in full, in a manner that takes into account the request of the party submitting the application. Institution of a silent settlement of a tax law case can contribute to accelerating the proceedings conducted by the tax authority. In the proceedings carried out by the tax authority in the institution, the institution may also make any doubts in favor of the taxpayer. The complexity of Polish tax regulations is the source of many doubts. At the request of taxpayers, tax authorities are obliged to issue relevant interpretations of tax law. At the request of taxpayers, tax authorities are obliged to issue a certificate confirming the entry into force of the silent interpretation.

Key words: tacit interpretation, tax law.

MILCZENIE ADMINISTRACJI W POSTĘPOWANIU ADMINISTRACYJNYM

Monika Sieklicka

Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Zakład Prawa Administracyjnego Instytutu Nauk Administracyjnych

Streszczenie

Celem artykułu jest zbadanie instytucji tzw. „milczącego załatwienia sprawy”. Z dniem 1 czerwca 2017 roku weszła w życie nowelizacja ustawy Kodeks postępowania administracyjnego. Głównym celem ustawy zmieniającej jest przyspieszenie postępowania administracyjnego. Nowe przepisy wprowadzają do kodeksu postępowania administracyjnego instytucję milczącego załatwienia sprawy. Instytucja ta, znana polskiemu prawu, nie była przed zmianą regulowana w samym kodeksie. Zgodnie z zamierzeniami ustawodawcy, milczące załatwienie sprawy polegać ma na wprowadzeniu do postępowania administracyjnego swoistego rodzaju fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji publicznej, polegającego na tym, iż „milczenie” organu po upływie określonego ustawą terminu uznawane będzie za załatwienie sprawy, w sposób w całości uwzględniający żądanie strony. W sprawach administracyjnych, które załatwiane są milczeniem dochodzi do wszczęcia swego rodzaju specyficznego postępowania administracyjnego, które może być zakończone w dwojaki sposób: milczeniem tworzącym skutek prawny braku sprzeciwu lub decyzją administracyjną. Milczenie załatwia sprawę administracyjną, ustanawiając czyjeś uprawnienie i tym samym buduje stosunek prawny, wobec którego każdy podmiot administrowany dysponuje interesem prawnym. W kontekście prezentowanego zagadnienia należy w szczególności zaakcentować, że wykorzystanie instytucji „milczącego załatwienia sprawy” jest możliwe tylko i wyłącznie w postępowaniu przed organem I instancji. Zgodnie z założeniami ustawodawcy, w postępowaniu odwoławczym oraz w sprawach wszczętych w trybach nadzwyczajnych, tj. postępowaniu o wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, czy o uchylenie bądź zmianę decyzji ostatecznej, instytucji „milczącego załatwienia sprawy” stosować nie można. Wobec powyższego szczególnego wskazania wymaga, iż z racji swego charakteru, milczące załatwienie sprawy nie podlega zaskarżeniu na ogólnych zasadach kodeksu postępowania administracyjnego, ani też nie może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego. Milczące załatwienie sprawy ma rozwiązać kwestię bezczynności organu administracji publicznej, a w pewnych przypadkach przyspieszyć postępowanie administracyjne.

Słowa kluczowe: milczenie administracji, postępowanie administracyjne.

Wprowadzenie

W polskim systemie prawnym milczenie przez prawo jest dozwolone, albowiem zgodnie z wolą ustawodawcy, w przypadku braku działania organu następuje ukształtowanie sytuacji prawnej po stronie jednostki. „W świetle obowiązującego *de lege lata* stanu prawnego milczenie organu administracyjnego w każdej z (...) odmian w świetle art. 1 pkt 1 kodeksu postępowania administracyjnego jest odrębną od decyzji formą załatwienia sprawy indywidualnej”¹. Instytucja „milczenia administracji” ma rodowód francuski. We Francji do porządku prawnego instytucję prawną skargi na milczenie administracji wprowadził

art. 7 dekretu drugiego cesarstwa z dnia 2 listopada 1864 roku², co stanowiło całkowitą zmianę obowiązującego prawa, gdyż wcześniej skarga ta była niedopuszczalna. W okresie międzywojennym zwrot ten został przeniesiony z języka francuskiego do polskiego języka prawniczego. W Polsce po raz pierwszy rozważania na temat pojęcia „milczenia administracji” w okresie międzywojennym wprowadził i omówił w trakcie prowadzonych wykładów akademickich z literatury niemieckojęzycznej B. Wasiutyński, szczegółowo opisując omawiane zagadnienie w tekście pt. *Milczenie władz administracyjnych* twierdząc, że milczenie zachodzi wtedy, gdy „urząd zachowuje się biernie, nie przedsięwzięje żadnych czynności, z których można by wnioskować o jego

¹ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 956.

² B. Wasiutyński, *Milczenie władz administracyjnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1926, t. IV, s. 201.

³ *Ibidem*.

woli³. Pojęcie milczenia administracji do polskiego ustawodawstwa zostało wprowadzone Ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw⁴. Od dnia 1 czerwca 2017 roku instytucja milczenia administracji przez polskiego ustawodawcę wykorzystywana jest także w postępowaniu administracyjnym. Instytucja milczenia administracji wywodzi się z prawa administracyjnego materialnego, jednak dla prawidłowego jej funkcjonowania niezbędne jest, by pozostawała w ścisłym związku z normami prawa administracyjnego proceduralnego.

Problematyka bezczynności organu administracji publicznej

Kwestię niewykonywania zadań przez organy administracji publicznej należy rozpatrywać odrębnie w przypadku bezczynności organu administracji publicznej i w przypadku milczenia administracji. Pierwotnie pojęcia te, tj. bezczynność oraz milczenie, były określane jako synonimiczne i służyły one zauważeniu stanu, w którym organ administracji publicznej nie załatwiał sprawy w przewidzianym przez ustawodawcę terminie. Zdaniem Jana Jendrośki zjawiska te łączy jeden wspólny mianownik, którym jest niewykonywanie zadań przez organy administracji publicznej⁵. Pod pojęciem „bezczynności organu administracji publicznej” rozumiemy sytuację, w której organ administracji publicznej nie wykonuje zadań administracji publicznej w zakresie posiadanych kompetencji, przez co jednostka zostaje pozbawiona jakiejkolwiek ochrony jej interesu prawnego. Zadania administracji publicznej przez ustawodawcę regulowane są nie tylko prawem administracyjnym, prawem finansowym, ale także prawem cywilnym. Bezczynność organów administracji publicznej nie ogranicza się tylko i wyłącznie do samej administracji, zależy także od wielu innych czynników. W obowiązującym stanie prawnym nie

wypracowano rozwiązań, które jednoznacznie pozwalają odpowiedzieć na pytanie: jak powinien postąpić ustawodawca i jaką powinien ponieść odpowiedzialność, w przypadku bezczynności organu administracji publicznej⁶.

Problematyka milczenia administracji przy załatwianiu spraw administracyjnych

W polskim systemie prawnym w art. 1 ust.1 kodeksu postępowania administracyjnego⁷ ustawodawca wprowadził możliwość alternatywnego sposobu rozwiązania sporu administracyjnego zarówno poprzez wydanie decyzji administracyjnej, jak i poprzez milczące załatwienie sprawy. W polskim systemie prawnym wciąż nie istnieje prawna definicja „milczącego załatwienia sprawy”, co powoduje wiele trudności merytorycznych w jego klasyfikacji. Milczące załatwienie sprawy to instytucja postępowania administracyjnego będąca jednym ze sposobów zakończenia postępowania administracyjnego. Wyżej wymieniony sposób zakończenia sprawy ma charakter pomocniczy. Kategoria pojęciowa „milczącego załatwienia sprawy” składa się niejako z dwóch rodzajów milczenia. Po pierwsze, mamy tu do czynienia z milczącym zakończeniem postępowania i po drugie z milczącą zgodą organu. Z kolei B. Adamiak, opisując przesłanki „milczącego załatwienia sprawy”, sygnalizuje, że pozostają one w związku z klasyczną formułą władztwa administracyjnego (sytuacja, w której organ nie wyda decyzji lub postanowienia kończącego postępowanie w ustawowym terminie) bądź koncepcją czynności materialnoprawnej strony, poddanej kontroli właściwego organu (milcząca zgoda)⁸. Uznanie przez ustawodawcę milczenia organu administracji w każdej z dwóch postaci: milczącego zakończenia postępowania i milczącej zgody, za odrębną od decyzji formę załatwienia sprawy – art. 1 pkt 1 *in fine* k.p.a., jest bezsporne.

Problematykę tzw. „milczącego załatwienia sprawy” reguluje rozdział 8 a k.p.a. obejmujący przepisy art. 122 a–122 g k.p.a. Rozróżnienie przez

⁴ Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935), dalej: u.z.k.p.a.

⁵ J. Jendrośka, *Milczenie administracji w postępowaniu administracyjnym*, [w:] W. Skrzydło, J. Szreniawski, W. Taras (red.), *Problemy prawa publicznego*, „Annales UMCS, Sectio G.” lus, vol. XL, Lublin 1993, s. 58.

⁶ M. Kotulski, *Bezczynność a przewlekłe prowadzenie postępowania administracyjnego*, <https://www.prawo.pl/samorząd/bezczynność-a-przewlekłe-prowadzenie-postępowania,101941.html> (dostęp: 1.04.2019).

⁷ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. 2018 poz. 2096), dalej: k.p.a.

⁸ B. Adamiak, *Czynności prawne jednostki a władztwo administracyjne*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Współczesne zagadnienia prawa i procedury administracyjnej. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. zw. dr. hab. Jackowi Langowi*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Administracji w Lublinie, Lublin 2010, s. 23-25.

art. 1 pkt 1 *in fine* k.p.a. decyzyjnej i milczącej formy załatwiania spraw indywidualnych powoduje, że w europejskim systemie prawnym milczenie administracji przybrać może postać zarówno: „decyzji pozytywnej”, jak i „decyzji negatywnej”. W polskim systemie prawnym niewyrażona (dorozumiana) decyzja występuje w domniemanej formie decyzyjnej – decyzji niewyrażonej pozytywnej, która pozwala domniemać, że sprawa została załatwiona milcząco, w sposób uwzględniający żądanie strony w całości⁹.

W innych systemach prawnych, np. w Niemczech, w Austrii czy we Francji, milczenie administracji przybrać może postać zarówno „fikcji decyzji pozytywnej”, jak również „fikcji decyzji negatywnej”, która polega na tym, że milczenie administracji oznacza negatywną decyzję w sprawie, stronom przysługuje wówczas zwyczajny środek prawny w postaci skargi na milczenie administracji. W celu wyeliminowania tego rodzaju konsekwencji milczenia administracji, francuski ustawodawca wprowadził przepis art. 21 ustawy nr 2000-321 z dnia 12 kwietnia 2000 r.¹⁰, zgodnie z którym milczenie administracji trwające dwa miesiące począwszy od złożenia skargi administracyjnej, pociąga za sobą domniemanie wydania decyzji negatywnej dla wnioskodawcy i dopiero na podstawie takiej decyzji dopuszczalne jest wniesienie skargi na brak aktywności organu do sądu administracyjnego. We Francji uważa się, że milczenie organu stanowi fikcję odmownej decyzji administracyjnej. Z chwilą wydania przez organ negatywnej decyzji skarżący ma prawo do wniesienia skargi, w wyniku której na organ może zostać nałożona kara finansowa.

W ustawodawstwach europejskich, w których przyjęto fikcję decyzji negatywnej roszczenia odszkodowawcze stanowią fragment regulacji prawnej dotyczącej wydawania decyzji administracyjnych¹¹. W Polsce nie przyjęto fikcji decyzji negatywnej, w tym przypadku roszczenia odszkodowawcze mogą być dochodzone tylko i wyłącznie według ogólnych zasad prawa cywilnego (art. 417¹ kodeksu cywilnego)¹².

Milczenie administracji w polskim prawie administracyjnym

Instytucja milczenia organu administracji publicznej w Polsce została wprowadzona do kodeksu postępowania administracyjnego u.z.k.p.a. Wprowadzone przez ustawodawcę zasady materialne i proceduralne dotyczące uregulowania milczącego załatwienia sprawy są niezbędne w celu zagwarantowania ochrony praw obywateli przed przewlekłością postępowania administracyjnego oraz bezczynnością organów administracji publicznej. Za wyodrębnieniem milczenia administracji w sferze prawa materialnego jako formy działania administracji publicznej opowiada się B. Adamiak¹³. Kategoria pojęciowa „milczącego załatwienia sprawy” składa się niejako z dwóch rodzajów milczenia. Po pierwsze, mamy tu do czynienia z milczącym zakończeniem postępowania i po drugie z milczącą zgodą organu. Instytucja milczącego załatwienia sprawy przez naszego ustawodawcę uregulowana została – jak już sygnalizowano – w rozdziale 8 a k.p.a. W myśl znolizowanych artykułów 122 a k.p.a.–122 g k.p.a., organ może załatwić sprawę milcząco tylko wtedy, gdy łącznie spełnione zostaną dwie przesłanki: organ nie wyda w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku decyzji administracyjnej bądź postanowienia kończącego postępowanie w sprawie lub nie wniesie sprzeciwu. Kumulatywne ziszczenie się tych dwóch przesłanek powoduje powstanie skutku w postaci uznania, że sprawa została załatwiona milcząco, w sposób uwzględniający żądanie strony w całości. Ustawodawca łączy z milczącym załatwieniem sprawy skutek pozytywny. Uznanie sprawy za załatwioną milcząco następuje z upływem określonego terminu, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. W kontekście prezentowanego zagadnienia należy zauważyć, że wykorzystanie instytucji milczącego załatwienia sprawy będzie możliwe tylko i wyłącznie w postępowaniu przed organem I instancji. Nowe przepisy wykluczają możliwość stosowania instytucji milczącego załatwienia sprawy w postępowaniach odwoławczych oraz w sprawach wszczętych w trybach nadzwyczajnych, np. przy uchwalaniu, zmianie, stwierdzaniu nieważności de-

⁹ P. Dobosz, *Bezczynność administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym* [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie K.P.A.*, WSPA, Lublin 2010, s. 144.

¹⁰ Ustawa z dnia 12 kwietnia 2000 r. – J.O. Lois et Decrets nr 2000-321.

¹¹ R. Suwaj, *Przykłady rozwiązań prawnych przeciwdziałających bezczynności administracji stosowane w wybranych krajach* [w:] R. Suwaj, M. Perkowski (red.), *Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej*, Fundacja Prawo i Partnerstwo, Białystok 2010, s. 104.

¹² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. nr 16 poz. 93 ze zm.).

¹³ B. Adamiak..., *op. cit.*, s. 23-25.

cyzji, jak również w sprawach, w których sprawa administracyjna zostaje załatwiona poprzez wydanie zaświadczenia¹⁴.

Termin milczącego załatwienia sprawy

Ukształtowanie sytuacji prawnej jednostki poprzez uznanie sprawy w całości za załatwioną w drodze milczenia każdorazowo następuje z chwilą upływu terminu określonego przepisami prawa. Ustanowienie terminu, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. sprowadza się do tego, że zdarzenie w postaci upływu terminu do podjęcia rozstrzygnięcia w formie decyzji lub postanowienia kończącego postępowanie, określonego w § 2 (jednego miesiąca) lub wskazanego w przepisie pozakodeksowym, liczonego od dnia doręczenia żądania właściwemu organowi administracji publicznej, wyzwala powstający z mocy ustawy skutek prawny¹⁵. Charakter terminu milczącego załatwienia sprawy przez ekspertów z dziedziny prawa administracyjnego określany jest mianem „terminu kompetencyjnego”¹⁶. Zgodnie z nowymi przepisami, podstawowym terminem milczącego załatwienia sprawy jest miesiąc, licząc od dnia doręczenia żądania strony właściwemu organowi. Przepisy szczególne mogą natomiast określać inne terminy: 14-dniowe (art. 54 ust.1 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo Budowlane¹⁷), 21-dniowe (art. 30 ust. 5 u.p.b.), 3-miesięczne (art. 14 o Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸). Termin kompetencyjny rozpoczyna swój bieg od dnia doręczenia żądania strony właściwemu organowi administracji publicznej. Wskutek upływu terminu materialnego następuje z reguły ukształtowanie praw i obowiązków po stronie podmiotu administrowanego w sferze materialnej. Upływ terminu kompetencyjnego po stronie organu, powoduje również utratę kompetencji do wydania decyzji administracyjnej lub postanowienia kończącego postępowanie w sprawie, a także utratę kompetencji do wniesienia sprzeciwu. Zauważyć należy, że termin kompetencyjny nie może zostać przywrócony na podstawie art. 58 k.p.a., ponadto w tym przypadku

¹⁴ B. Kuraś, *Milczące załatwienie sprawy w Kodeksie postępowania administracyjnego*, <http://www.codozasady.pl/milczace-zalatwienie-sprawy-w-kodeksie-postepowania-administracyjnego/> (dostęp: 1.04.2019).

¹⁵ W. Chróścielewski, Z. Kmiecik (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 3.

nie znajdzie również zastosowania art. 36 k.p.a. dotyczący możliwości wyznaczenia nowego terminu załatwienia sprawy.

Doręczenie żądania właściwemu organowi

Omawiany termin o charakterze materialnym, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a., z upływem którego następuje ukształtowanie praw i obowiązków jednostki, rozpoczyna bieg od dnia doręczenia żądania strony właściwemu organowi administracji publicznej. W sytuacji, w której podanie przez stronę zostało wniesione do niewłaściwego organu, organ ten ma obowiązek w trybie art. 65 § 1 k.p.a. poinformować stronę o przekazaniu sprawy zgodnie z właściwością. Organ administracji publicznej ma obowiązek kontrolować z zachowaniem należytej staranności, by zawiadomienie o przekazaniu sprawy zgodnie z właściwością zawierało informacje, że termin przewidziany dla milczącego załatwienia sprawy rozpocznie swój bieg dopiero z chwilą doręczenia żądania właściwemu organowi administracji publicznej. W polskim systemie prawnym ustawodawca przewidział również możliwość doręczenia żądania właściwemu organowi w formie dokumentu elektronicznego – doręczenie następuje dopiero z chwilą potwierdzenia przez adresata odbioru dokumentu elektronicznego. Doręczenie w formie dokumentu elektronicznego może zostać dokonane po upływie terminu materialnego, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a., do wydania decyzji administracyjnej lub wniesienia sprzeciwu¹⁹.

Zawiadomienie o braku sprzeciwu – dodatkowe kompetencje organu administracji publicznej

W świetle proponowanych rozwiązań, milczące rozstrzygnięcie przejawiać się ma w dwóch formach. Generalnie zasadą jest, że milczące załatwienie sprawy następuje z upływem terminu o charakterze materialnym, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. Jednak w ściśle określonych przypadkach, ustawodawca wyposażył organ administracji publicznej

¹⁶ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 889.

¹⁷ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo Budowlane (Dz.U.1994 nr 89 poz. 414), dalej: u.p.b.

¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U.2018 r. poz. 723), zwana także dalej o.p.

¹⁹ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 956.

w dodatkowe kompetencje polegające na doręczeniu stronom zawiadomienia o braku sprzeciwu, z doręceniem którego następuje szybsze ukształtowanie praw i obowiązków po stronie jednostki, bez konieczności oczekiwania na upływ terminu, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. W dniu doręczenia stronie zawiadomienia o braku sprzeciwu, następuje milczące załatwienie sprawy tylko wtedy, gdy ma miejsce przed upływem terminu załatwienia sprawy, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. bądź przed upływem terminu określonego przepisami szczególnymi. Zawiadomienie o braku sprzeciwu odnosi się do stanu, który już zaistniał. Organ zawiadamia o braku sprzeciwu w sytuacji w której milczące załatwienie sprawy już nastąpiło. Organ wydaje zawiadomienie o braku sprzeciwu w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego tylko w przypadkach, w których mamy do czynienia z milczącym załatwieniem sprawy. Zawiadomienie o braku sprzeciwu możliwe jest tylko w sprawach, w których: postępowanie administracyjne może zostać zakończone przez milczące załatwienie sprawy, organ jest przekonany o braku podstaw prawnych do wniesienia sprzeciwu, przed upływem terminu miesiąca, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a., albo przed upływem terminu określonego przepisami szczególnymi. Z chwilą doręczenia zawiadomienia o braku sprzeciwu, o którym mowa w art. 122 c § 1 k.p.a., strona postępowania może skorzystać z przysługujących jej ustawowych uprawnień – milczącej zgody organu, która z mocy prawa zostaje wydana w dniu doręczenia tego zawiadomienia.

Zawiadomienie o braku sprzeciwu doręczone stronie przed upływem terminu załatwienia sprawy, o którym mowa w art. 122 a § 2 k.p.a. bądź wynikającego z przepisów ustaw szczególnych powoduje szybsze ukształtowanie uprawnień jednostki, zgodnie z zasadą szybkości postępowania administracyjnego, o której mowa w art. 12 k.p.a.

Jeżeli podanie wszczynające postępowanie w sprawie milczącego załatwienia sprawy zawiera braki formalne lub nie jest jasne, termin nie rozpoczyna biegu – wówczas odpowiednio stosuje się art. 64 § 1 k.p.a. Organ administracji publicznej ma obowiązek w trybie art. 64 § 2 k.p.a. wezwać stronę do usunięcia braków formalnych podania np. poprzez wskazanie adresu strony wnoszącej podanie lub złożenie własnoręcznego podpisu. Z chwilą doręczenia

organowi pisma uzupełniającego w zakresie określonym w wezwaniu, termin milczącego załatwienia sprawy rozpoczyna bieg.

Milczące załatwienie sprawy a wyłączenie stosowania niektórych przepisów

Do spraw załatwianych milcząco nie stosuje się przepisów art. 10 k.p.a. i 79 a k.p.a. W pierwszej kolejności należy wyjaśnić problematykę związaną z wyłączeniem do spraw załatwionych milcząco stosowania przepisu art. 10 k.p.a. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu administracyjnym stanowi jedną z naczelnych gwarancji procesowych strony. W trakcie trwania procesu administracyjnego, każda ze stron ma prawo skorzystać z przysługujących jej uprawnień konstytucyjnych, np. prawo strony wglądu do akt postępowania. Takie stwierdzenie ustawodawcy wydaje się wskazywać, iż stosowanie art. 10 § 1 k.p.a. wyłączone zostaje w zakresie, w jakim ustawodawca ustanawia prawo wypowiedzenia się strony co do ostatecznych wyników postępowania. Komentowany przepis art. 122 d § 1 k.p.a. prowadzi do wniosku, że norma ta jest niezgodna z Konstytucją RP²⁰. Z tych oto względów, zdaniem Romana Hausera rozważania – o których mowa wyżej – należy traktować jako postulat *de lege ferenda*, wskazujący na konieczność doprowadzenia przez ustawodawcę redakcji komentowanego przepisu art. 122 d § 1 k.p.a. do takiego stanu rzeczy, w którym wprowadzona przez ustawodawcę norma prawa pozostawałaby w zgodności z Konstytucją RP. W dalszej kolejności należy wyjaśnić problematykę związaną z wyłączeniem do spraw załatwionych milcząco stosowania przepisu art. 79 a k.p.a. Milczące załatwienie sprawy oznacza uwzględnienie żądania strony w całości, oczywistym pozostaje wyłączenie w tym przypadku art. 79 a k.p.a. Wyłączenie stosowania przepisów art. 10 § 1 k.p.a. oraz art. 79 a k.p.a. odnosi się tylko i wyłącznie do przypadków, w których organ administracji publicznej zamierza zakończyć postępowanie w drodze milczenia.

Urzędowa adnotacja o milczącym załatwieniu sprawy

Milczące załatwienie sprawy znajduje swoje odzwierciedlenie w urzędowej adnotacji w aktach sprawy, z obligatoryjnym wskazaniem przez organ

²⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).

treści rozstrzygnięcia, przytoczeniem przepisów prawa materialnego, które znajduje zastosowanie w danej sprawie oraz wskazaniem jego podstawy prawnej. Na żądanie strony w aktach sprawy powinna znaleźć się urzędowa adnotacja o milczącym załatwieniu sprawy. Urzędowa adnotacja o milczącym załatwieniu sprawy powinna spełniać wszystkie wymogi formalne, o których mowa w art. 72 k.p.a. Co do zasady urzędowa adnotacja o milczącym załatwieniu sprawy ma charakter pozytywny. Powinna zostać skonstruowana w taki sposób, by wynikało z niej, że organ w całości uwzględnił żądanie strony, w zakresie przedstawionego żądania. Urzędowa adnotacja o milczącym załatwieniu sprawy może zostać sporządzona zarówno w formie pisemnej, jak i w formie dokumentu elektronicznego. W polskim systemie prawnym brak jest przepisów, które nakazują utrwalenie w adnotacji, o której mowa w komentowanym przepisie art. 122 e k.p.a., motywów rozstrzygnięcia sprawy. Brak kontroli ustawodawcy oraz jednoznacznej odpowiedzi w tym zakresie powoduje, że kwestia ta pozostaje otwarta. Rozwiązania prawne dotyczące milczącej zgody organu administracji publicznej funkcjonują w państwach Unii Europejskiej od kilku lat, jednak w dalszym ciągu występują niejasności w stosowaniu ww. przepisów prawa.

Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy

Milczące załatwienie sprawy nie przyjmuje żadnej zewnętrznej formy, nie jest wydawane na piśmie, nie jest doręczane wnioskodawcy, nie podlega publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej”, jednak po upływie terminu załatwienia sprawy pozwala na ukształtowanie praw i obowiązków po stronie jednostki. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy może zostać wydane tylko na wniosek strony, jednak w szczególnie uzasadnionych przypadkach ustawodawca przewidział możliwość wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy na podstawie przepisu art. 217 k.p.a. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy wydawane jest w formie postanowienia, co wyklucza możliwość pobrania opłaty skarbowej z tego tytułu. Wydane zaświadczenie jest oświadczeniem organu potwierdzającym istnienie konkretnej sytuacji faktycznej lub prawnej. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy powinno zawierać wymogi formalne, o których mowa w art. 122 f § 3 k.p.a., tj. oznaczenie organu administracji publicznej i stron

postępowania, datę, treść rozstrzygnięcia sprawy załatwionej milcząco, podstawę prawną, datę milczącego załatwienia sprawy, pouczenie stron o możliwości wniesienia zażalenia, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego pracownika organu upoważnionego do wydania zaświadczenia. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy nie musi zawierać uzasadnienia, aczkolwiek z mocy art. 124 § 2 k.p.a. wymagane jest uzasadnienie faktyczne i prawne postanowienia. Zaświadczenie o milczącym załatwieniu sprawy doręcza się wszystkim stronom postępowania w sprawie załatwionej milcząco. W szczególnie uzasadnionych przypadkach organ może odmówić wydania zaświadczenia o milczącym załatwieniu sprawy, gdy złożone przez stronę podanie nie spełnia wymogów formalnych do wydania takiego zaświadczenia lub gdy złożone przez stronę podanie zawiera braki formalne. W tej sytuacji organ powinien doręczyć stronie, która wystąpiła z żądaniem wydania zaświadczenia postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia. Na postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia przysługuje zażalenie zarówno stronie wnoszącej podanie w sprawie milczącego załatwienia sprawy, jak również innym stronom postępowania, których interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie, a które nie żądały załatwienia sprawy milcząco. Zażalenie na postanowienie o milczącym załatwieniu sprawy wnosi się w terminie 7 dni, licząc od daty doręczenia stronie postanowienia.

Weryfikacja rozstrzygnięć w sprawach zakończonych milcząco

Postępowanie administracyjne w sprawach zakończonych milcząco jest postępowaniem jednoinstancyjnym. Milczące załatwienie sprawy nie przyjmuje żadnej zewnętrznej formy, nie jest wydawane na piśmie, nie jest doręczane wnioskodawcy, nie podlega publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej”, a zatem należy przyjąć, iż w tym przypadku nie przysługuje skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Milczące załatwienie sprawy nie podlega kontroli sądów administracyjnych na zasadach ogólnych. Jednoinstancyjny charakter postępowania w sprawach załatwianych milcząco nie oznacza jednak, że ustawodawca całkowicie wyklucza możliwość weryfikacji rozstrzygnięć zapadłych w tej formie. Zgodnie z przepisami rozdziału 12 i 13 działu II k.p.a. sądowa kontrola milczącego załatwienia

sprawy będzie następowała w trybach nadzwyczajnych, poprzez odpowiednie stosowanie przepisów o wznowieniu postępowania, uchyleniu, zmianie oraz stwierdzeniu nieważności decyzji. Oznacza to, że w szczególności w przypadkach, o których mowa w art. 145, art. 154, art. 155, art. 156 czy art. 161 k.p.a., właściwy organ mógłby uchylić lub zmienić rozstrzygnięcie sprawy załatwionej milcząco, albo stwierdzić nieważność takiego rozstrzygnięcia. Oznacza to, że sądowa kontrola milczącego załatwienia sprawy będzie węższa niż byłaby w przypadku tradycyjnego systemu zaskarżania.

Podsumowanie

Wprowadzone przez ustawodawcę zasady materialne, jak i proceduralne dotyczące instytucji milczącego załatwienia sprawy są niezbędne w celu zagwarantowania ochrony obywatelom przed przewlekłością postępowania administracyjnego, jak i bezczynnością organów administracji publicznej. Instytucja milczącego załatwienia sprawy może także przyczynić się do przyspieszenia postępowania administracyjnego. Wprowadzone przez ustawodawcę zmiany w kodeksie postępowania administracyjnego dotyczące milczącego załatwienia sprawy należy ocenić pozytywnie. Instytucja milczącego załatwienia sprawy, zwana też fikcją pozytywnego rozstrzygnięcia, jest korzystna dla strony wnoszącej podanie o rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej, gdyż z upływem określonego terminu, o którym mowa w art. 122 § 2 k.p.a., sprawę uważa się za załatwioną w całości w sposób uwzględniający żądanie strony.

Bibliografia

- Adamiak B., *Czynności prawne jednostki a władztwo administracyjne*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Współczesne zagadnienia prawa i procedury administracyjnej. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. zw. dr. hab. Jackowi Langowi*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Administracji w Lublinie, Lublin 2010.
- Chróścielewski W., Kmieciak Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
- Dobosz P., *Bezczynność administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym* [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie K.P.A.*, WSPA, Lublin 2010.
- Hauser R., Wierzbowski M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Hauser R., Wierzbowski M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Jendrośka J., *Milczenie administracji w postępowaniu administracyjnym*, [w:] W. Skrzydło, J. Szreniawski, W. Taras (red.), *Problemy prawa publicznego*, „Annales UMCS, Sectio G.” lus, vol. XL, Lublin 1993.
- Suwaj R., *Przykłady rozwiązań prawnych przeciwdziałających bezczynności administracji stosowane w wybranych krajach* [w:] R. Suwaj, M. Perkowski (red.), *Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej*, Fundacja Prawo i Partnerstwo, Białystok 2010.
- Wasiutyński B., *Milczenie władz administracyjnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1926, t. IV.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 935).
- Ustawa z dnia 12 kwietnia 2000 r. – J.O. Lois et Decrets nr 2000-321.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U.2018 r. poz. 723).
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo Budowlane (Dz.U. 1994 r. nr 89 poz. 414).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. nr 16 poz. 93 ze zm.).

Źródła internetowe

- Kotulski M., *Bezczynność a przewlekle prowadzenie postępowania administracyjnego*, <https://www.prawo.pl/samorzad/bezczynnosc-a-przewlekle-prowadzenie-postepowania,101941.html> (dostęp: 1.04.2019).
- Kuraś B., *Milczące załatwienie sprawy w Kodeksie postępowania administracyjnego*, <http://www.codozasady.pl/milczace-zalatwienie-sprawy-w-kodeksie-postepowania-administracyjnego/> (dostęp: 1.04.2019).

ISSN 2657-7895 (online)

