

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Darya Bannaya

**Wiążąca informacja stawkowa  
a indywidualna interpretacja  
podatkowa – analiza porównawcza**

Mateusz Krawczyński

**Zaostrzenie podejścia w sprawie  
zastosowania stawki 0% dla WDT  
oraz związane z tym implikacje  
dla podatników**

Tomasz Mankiewicz

**Odpowiednie vacatio legis ustawy  
podatkowej w świetle procedury  
ustawodawczej tzw. Polskiego Ładu**

Irytowska Katarzyna

**Wyszukiwanie orzeczeń w czasach  
orzeczeniowego tsunami oraz analityka  
predykcyjna**

Nr 1 (38) styczeń-marzec 2022

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool\_studio - pl.freepik.com



**Russell Bedford**  
taking you further

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



## Zmiany w podatkach i księgowości 2021 z uwzględnieniem tarcz antykryzysowych

2021 r. | 794 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

### Kompleksowe omówienie zmian podatkowych 2021 r.

Rok 2021 przyniósł kolejne liczne zmiany podatkowe, z których część obowiązuje już od 1.1.2021 r., a inne wchodzi w życie w trakcie roku.

#### Niniejsza publikacja zawiera, m.in.:

- omówienie najważniejszych zmian w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej, ZUS, w prawie bilansowym i prawie pracy, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2021 r.,
- odwołania do komunikatów MF, GUS, ZUS oraz objaśnień podatkowych MF (m.in. w zakresie tzw. estońskiego CIT i SLIM VAT),
- wskazanie przełomowych wyroków NSA, które mają wpływ na praktykę działalności gospodarczej.

#### W publikacji omówiono m.in.:

- nowe zasady opodatkowania CIT spółek komandytowych i niektórych spółek jawnych,
- nowe obowiązki CIT dla tzw. spółek nieruchomościowych,
- ograniczenia w zakresie ulgi abolicyjnej,
- zmiany w zakresie cen transferowych,
- obowiązek publikowania polityki podatkowej firmy,
- podatek estoński,
- podatek od sprzedaży detalicznej,
- pakiet SLIM VAT,
- pakiet VAT e-commerce,
- zmianach w zakresie plików JPK\_V7.

Sprawdź promocyjne ceny na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

## Polecamy

### Wyszukiwanie orzeczeń w czasach orzeczeniowego tsunami oraz analityka predykcyjna

Irytowska Katarzyna

*W artykule opisano metody wyszukiwania orzeczeń sądowych, zarówno tych komercyjnych, jak i tych udostępnianych przez organy państwowe. Zwrócono uwagę na to, jakie orzeczenia są najbardziej przydatne. Opisano przy tej okazji problematykę tezowania orzeczeń. W odniesieniu do tych zagadnień, poruszono kwestię tego, czy LegalTech, nowe narzędzia informatyczne, pozwolą usprawnić analitykę predykcyjną.*

**Patrz str. 4**

### Wiążąca informacja stawkowa a indywidualna interpretacja podatkowa – analiza porównawcza

Darya Bannaya

*WIS oraz interpretacja indywidualna są zupełnie odrębnymi instytucjami prawnymi, chociaż na pierwszy rzut oka wydają się być do siebie bardzo podobne. Recenzowany artykuł ma na celu zaprezentowanie różnic tych dwóch konstrukcji. Analiza prawno-porównawcza instytucji wiążącej informacji stawkowej (dalej również zwana: WIS) oraz interpretacji indywidualnej została dokonana poprzez prezentację ich konstrukcji, a także podstaw prawnych ich funkcjonowania.*

**Patrz str. 36**

### Od Kodeksu Teodozjańskiego do Konwencji z Nikozji: ochrona dziedzictwa kulturowego jako środek sekularyzacji

Mateusz M. Bieczyński

*W artykule zaprezentowanym w języku angielskim podjęto próbę przedstawienia procesu kształtowania się dziedzictwa kultury w szerszej perspektywie, w której krajowe regulacje prawne są jedynie wyznacznikiem pewnych ogólnych tendencji. Skoncentrowano się przede wszystkim na przekształcaniu miejsc i obiektów kultu religijnego w prawnie chronione dziedzictwo kultury. Autor stawia tezę, że proces „udziejczania” religijnych artefaktów można uznać za polityczny środek sekularyzacji.*

**Patrz str.49**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Irytowska Katarzyna*

Wyszukiwanie orzeczeń w czasach orzeczeniowego tsunami oraz analityka predykcjna ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Mateusz Krawczyński*

Zaostrzenie podejścia w sprawie zastosowania stawki 0% dla WDT  
oraz związane z tym implikacje dla podatników ..... 18

*Mateusz Cedro*

Wyrok TK w sprawie podatku od nieruchomości (SK 39/19) ..... 28

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Darya Bannaya*

Wiążąca informacja stawkowa a indywidualna interpretacja podatkowa – analiza porównawcza ..... 36

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Tomasz Mankiewicz*

Odpowiednie vacatio legis ustawy podatkowej  
w świetle procedury ustawodawczej tzw. Polskiego Ładu ..... 43

*Mateusz M. Bieczyński*

Od Kodeksu Teodozjańskiego do Konwencji z Nikozji:  
ochrona dziedzictwa kulturowego jako środek sekularyzacji ..... 49



## Drodzy Czytelnicy

**Jest to 38. numer kwartalnika „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn”, który możecie Państwo dostać w wersji elektronicznej, jak też w wersji papierowej.**

Jest mi niezmiernie miło zaprosić do lektury bieżącego numeru, w którym zebraliśmy wysokiej jakości teksty. Szczególnie przydatne w obecnych realiach są artykuły dotyczące prawa podatkowego, w tym rozważania Tomasza Mankiewicza odnoszące się do vacatio legis. Nie ulega najmniejszej wątpliwości, że okres „odpoczynku” pakietu zmian znanych jako Polski Ład był za krótki. Obserwowaliśmy z dużą dozą sceptycyzmu to, jak był projektowany i wprowadzany. Wiemy już, że zabrakło nie tylko dłuższego vacatio legis, ale też konsultacji, między innymi z branżą księgowości. Praktycy rachunkowości czy płac i kadr mogliby wyjaśnić wiele kwestii, które są ważne dla ich pracy, a w obecnym stanie prawnym stanowią problem i dodają pracy i tak już przeciążonym biurom księgowym czy działom podatkowym.

Obok wiodącego tematu Polskiego Ładu toczą się nie mniej ważne sprawy, w tym rozwija legal tech, co z przyjemnością obserwujemy. Obszar ten w sposób zasadniczy zmienia funkcjonowanie i postrzeganie prawa w Polsce, wymaga jednak współpracy biznesu i przedstawicieli rządu. Zwraca na to uwagę Katarzyna Irytowska w bardzo interesującym artykule o wyszukiwaniu orzeczeń za pomocą zdalnych narzędzi.

W tym numerze zajmujemy się też podatkiem od nieruchomości, zmianami w prawie podatkowym dotyczącym wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a także WIS – wiążącą informacją stawkową i indywidualną interpretacją podatkową w kontekście różnic między tymi dwoma instrumentami pomocowymi dla podatników.



*Życzę udanej lektury*

*Dr Andrzej Dmowski*

*Redaktor naczelny miesięcznika  
„Doradztwo Prawne i Podatkowe  
- RB Biuletyn”*

### Katarzyna Irytowska

Mediator, prawnik. Ukończyła prawo na Uniwersytecie Gdańskim, a także studia podyplomowe na Akademii Leona Kuźmińskiego na kierunku Biznes AI - Technologia, Prawo, Zastosowanie sztucznej inteligencji. Od 2012 roku wydawca „LEX Notariusz”, „LEX Sędzia i Prokurator” dla Wolters Kluwer Polska.

**Słowa kluczowe:** orzeczenia sądów, LEX, wyszukiwarka orzeczeń, orzecznictwo NSA, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny, sygnatura sprawy, orzeczenie tezowane, research orzecznicy, LegalTech, LEX Kompas Orzecznicy

## WYSZUKIWANIE ORZECZEŃ W CZASACH ORZECZENIOWEGO TSUNAMI ORAZ ANALITYKA PREDYKCYJNA

Od kilku lat można zaobserwować ogromne tempo przyrostu liczby publikowanych orzeczeń. Wynika to m.in. z powstania publicznych baz orzeczeń (o czym szerzej w dalszej części rozdziału). Dzięki temu dostęp do orzecznictwa staje się pozornie coraz łatwiejszy. W związku z tym w komercyjnych systemach informacji prawnej miesięcznie przybywa od kilku do kilkudziesięciu tysięcy nowych orzeczeń<sup>1</sup>. Czy rzeczywiście jest to korzystne z punktu widzenia użytkownika?

Jak zauważył były SSN Jacek Gudowski: „Uświadommy sobie, że codziennie dochodzą dziesiątki, setki, tysiące orzeczeń. I ten napływ nie ustanie. Coraz trudniej będzie poradzić sobie z tą rozlewającą się magmą. Powszechny, łatwy dostęp do orzecznictwa paradoksalnie stał się czynnikiem utrudniającym rozeznanie prawników, a bazy orzecznictwa stały się sklepikami, w których można nabyć za bezcen każde niemal orzeczenie – na każdy temat i oparte na takim właśnie rozstrzygnięciu, jakiego szukamy i potrzebujemy. Konsument jest poirytowany, widząc tę masę towaru, ale nie mogąc łatwo dotrzeć do tego, czego szuka. A często sam nawet nie wie, czego szuka albo czuje tylko intuicyjnie, czego mu potrzeba. Rozgląda się zatem za jakimś narzędziem, za pomocą którego dokona racjonalnej, wstępnej selekcji orzeczeń”<sup>2</sup>.

Z drugiej strony, musimy pamiętać, że nadal nie wszystkie orzeczenia są publikowane. W szczególności jest to widoczne w przypadku orzeczeń sądów powszechnych. Rocznie sądy apelacyjne, okręgowe oraz rejonowe wydają od kilku do kilkunastu milionów orzeczeń.

W roku 2016 wpływ spraw do sądów powszechnych wyniósł 14,9 mln i był mniejszy o 1,6 punktu procentowego niż w roku po-

przednim, natomiast w porównaniu z rokiem 2012 wzrósł o 6,2%. W okresie 2012–2016 największy wpływ odnotowano w roku 2013 – 15 169 808 spraw<sup>3</sup>. Jak zauważa sędzia Aneta Łazarska: „Orzeczenia muszą być jawne i muszą być dostępne, a sądy nie powinny cenzurować, które orzeczenia opublikują, a których nie opublikują. Przyrost orzeczeń na poziomie ponad 20 tys. miesięcznie wskazuje, że poza tą sferą jest jeszcze bardzo wiele orzeczeń niedostępnych. W Polsce mamy przecież 10 tysięcy sędziów, a każdy z nich wydaje minimum pięć orzeczeń miesięcznie, w praktyce zaś znacznie więcej... Niepokojące jest też zjawisko tzw. zanikających orzeczeń. Obecnie w mojej praktyce ponad połowa z moich uzasadnień ma tylko formę ustną. Te orzeczenia nigdy nie zostaną więc opublikowane. To jest bardzo niepokojące, bo jeśli sędziowie w większym zakresie będą korzystać z tej formy uzasadnień, to być może powinna powstać baza ustnych nagrań orzeczeń. W przeciwnym razie te orzeczenia nie będą w ogóle dostępne”<sup>4</sup>.

Czy w takiej sytuacji istnieje „złoty środek”, rozwiązanie usprawniające pracę użytkownika pracującego z orzecznictwem? Wydaje się, że znajomość istniejących baz orzeczeń oraz

1 W roku 2020 w programie LEX średnio przyrost orzeczeń wynosił ponad 24 tys. miesięcznie.

2 Z wywiadu udzielonego Krzysztofowi Sobczakowi w dniu 9.12.2019 r. – <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/kierunki-orzecznictwa-zdaniem-sedziego-gudowskiego-wazne-ale,496433.html> (dostęp: 20.07.2021 r.)

3 Podstawowa informacja o działalności sądów powszechnych – rok 2016 na tle poprzednich okresów statystycznych, Warszawa luty 2017, s. 7, <https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/> (dostęp: 20.07.2021 r.).

4 Aneta Łazarska, sędzia sądu okręgowego w Warszawie, opinia w: *Raport orzecznicy 2021. Wyzwania i szanse prawnika w pracy z orzeczeniami*, s. 4. Raport opracowany przez Wolters Kluwer Polska, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/expert-insights/lawinowy-przyrost-orzeczen-nowe-technologie-na-ratunek-najnowszy-raport-ekspertow-wolters-kluwer> (dostęp: 20.07.2021 r.).

metod wyszukiwania w nich orzeczeń może być dużym ułatwieniem. Sprawne posługiwanie się dostępnymi metodami wyszukiwania orzeczeń może bardzo zaoszczędzić czas przeznaczany na research orzecznicy.

### **Czy orzecznictwo jest prawnikowi w ogóle potrzebne w codziennej pracy i gdzie je znaleźć?**

Należy zauważyć, że zakres codziennych prac prawnika jest różny w zależności od specjalizacji czy wielkości kancelarii. Inne czynności wykonuje adwokat czy radca prawny specjalizujący się w prawie rodzinnym, inne w prawie handlowym czy gospodarczym. Zakres codziennych prac zależy także w dużej mierze od tego, czy prawnik ma do pomocy asystenta, czy większość codziennych prac musi wykonywać samodzielnie. Tak najczęściej się dzieje w mniejszych, a w szczególności jednoosobowych kancelariach. Można jednak wyróżnić wspólny katalog czynności, które na co dzień wykonują prawnicy. Jedną z nich jest zbieranie informacji o stanie prawa i orzecznictwa<sup>5</sup>.

W codziennej pracy prawnika jest więc konieczne korzystanie z obszernych zbiorów orzecznictwa Sądu Najwyższego, ale także sądów administracyjnych czy sądów powszechnych. Coraz częściej regularnie jest wykorzystywane (a przynajmniej powinno być) szeroko pojęte orzecznictwo europejskie. Potwierdzają to także statystyki korzystania z zasobów w systemach informacji prawnych. Orzeczenia to druga po aktach prawnych kategoria dokumentów, z której w codziennej pracy korzystają prawnicy. Jak się okazuje, research orzecznicy to

czynność przez wielu prawników określana jako uciążliwa lub raczej uciążliwa. Do najważniejszych czynników wpływających na uciążliwość zadania należy zaliczyć obszerność orzecznictwa (o czym szerzej w dalszej części) oraz zmiany ustawodawstwa i nowe regulacje prawne. Ponadto wskazane źródła informacji są rozproszone<sup>6</sup>. Brak jest bowiem publicznie dostępnej, scentralizowanej bazy zawierającej orzeczenia wszystkich sądów różnych rodzajów i instancji. Natomiast od kilku – czy też kilkunastu lat (w zależności od bazy) – prawnicy mogą korzystać z dostępu przez Internet do otwartych, publicznych baz orzecznictwa sądów, zarówno krajowych, jak i europejskich.

Oceniane przez prawników jako najważniejsze oraz najbardziej przydatne w codziennej pracy orzecznictwo Sądu Najwyższego publikowane jest na stronie [www.sn.pl](http://www.sn.pl). Podzielona jest ona na kilka podkategorii, np. najnowsze orzeczenia, baza orzeczeń oraz urzędowe zbiory orzeczeń czy biuletyny. Sama wyszukiwarka w Bazie orzeczeń, pozwala zaś wyszukiwać w/po:

- treści orzeczenia i uzasadnienia,
- sygnaturze,
- formie orzeczenia (z możliwością wyboru określonej formy z listy),
- dacie wydania orzeczenia (z opcją wpisania daty konkretnego dnia lub zakresu dat),
- izbie (z możliwością wyboru izby z dostępnej listy),
- danych o sędzim wchodzącym

w skład sędziowski,

- przewodniczącym składu oraz sprawozdawcy, współsprawozdawcy,
- autorze uzasadnienia, oraz
- formie składu sędziowskiego (z możliwością wyboru rodzaju składu z listy)<sup>7</sup>.

Niestety większość z pól w wyszukiwarce, to pola tekstowe, bez informacji o zasadach wpisywania w nie poszczególnych wyszukiwanych wartości. Warto także zauważyć, że niestety nie wszystkie orzeczenia SN podlegają publikacji. Orzeczenia niewystępujące w internetowej bazie orzeczeń Sądu Najwyższego udostępnia referat do spraw dostępu do informacji publicznej<sup>8</sup>.

W codziennej pracy prawnicy powołują się także na orzecznictwo sądów powszechnych, tj. przede wszystkim sądów apelacyjnych, ale także sądów okręgowych i rejonowych. Dzieje się tak z kilku powodów. Po pierwsze, prawnicy chcą poznać jak najszersze spektrum argumentacji w danej sprawie i być gotowymi na ewentualne zarzuty strony przeciwnej. Po drugie, często prawnik chce zweryfikować, w jaki sposób konkretny sąd lub nawet sędzia orzekał w podobnej sprawie (szerzej o tym sposobie wyszukiwania orzeczeń w dalszej części). Po trzecie, zdarza się, że orzecznictwo SN w pewnych kategoriach spraw jeszcze nie zdążyło się ukształtować. Od roku 2012 orzeczenia sądów powszechnych są dostępne na Portalu orzeczeń sądów powszechnych (POSP) prowadzonym przez Ministerstwo Sprawiedliwości<sup>9</sup>.

5 Diagnoza potrzeb prawników w zakresie wykorzystywania narzędzi informatycznych w usługach prawniczych, M. Matysiak, M. Ruszczak, M. Kałamarz, K. Modrzejewska, Warszawa 2018, s. 9, [https://legaltechpolska.pl/wp-content/uploads/2018/06/2018.06.25\\_Raport\\_LegalTech\\_ost.pdf](https://legaltechpolska.pl/wp-content/uploads/2018/06/2018.06.25_Raport_LegalTech_ost.pdf) (dostęp: 22.07.2021 r.).

6 Ibidem

7 [http://www.sn.pl/orzecznictwo/SitePages/Baza\\_orzeczen.aspx](http://www.sn.pl/orzecznictwo/SitePages/Baza_orzeczen.aspx) (dostęp: 23.07.2021 r.).

8 [http://www.sn.pl/osadzienajwyzszym/SitePages/Organizacja.aspx?ListName=Org\\_BSiASN&ItemSID=13-0f49a991-5a33-41d9-8006-951cd941d2b5](http://www.sn.pl/osadzienajwyzszym/SitePages/Organizacja.aspx?ListName=Org_BSiASN&ItemSID=13-0f49a991-5a33-41d9-8006-951cd941d2b5) (dostęp: 30.08.2021 r.).

9 <http://www.orzeczenia.ms.gov.pl/> (dostęp: 23.07.2021 r.).

Wyszukiwarka pozwala odnaleźć orzeczenie według:

- sądu (z możliwością doprecyzowania apelacji, okręgu, czy nawet wydziału),
- sędziego (opcja tylko tekstowa, ale z możliwością doprecyzowania funkcji sędziego),
- sygnatury (zapis roku w sygnaturze w postaci dwóch ostatnich cyfr, czyli np. V Kz 676/21, a nie V Kz 676/2021,
- wybranej tematyki (karnej oraz cywilnej),
- konkretnego przepisu.

Dodatkowo już na etapie określania kryteriów w formularzu wyszukiwania, można doprecyzować, aby lista wynikowa zawierała orzeczenia posiadające tezy.

Jak wyżej zauważono, prawnicy powszechnie korzystają także z orzeczeń sądów administracyjnych. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych powstała w celu stworzenia podmiotom zainteresowanym warunków do jak najpełniejszego dostępu do treści rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Przez wielu użytkowników baza ta jest uważana za modelową bazę orzeczeń udostępnianych publicznie. W bazie znajdują się orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych wydane po styczniu 2004 r.; znaleźć w niej można ponadto wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z lat wcześniejszych. Baza orzeczeń jest dostępna pod adresem: [orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl). Baza jest codziennie na bieżąco

aktualizowana przyrostowo danymi gromadzonymi w systemie komputerowym NSA i WSA, które nie zostały wykluczone z udostępniania w Internecie oraz, dla których utworzono wersję zanonimizowaną orzeczenia. Należy podkreślić, że pod głównym oknem wyszukiwania orzeczeń znajduje się obszerna i szczegółowa instrukcja obsługi zawierająca opis zasad wyszukiwania<sup>10</sup>, dlatego w niniejszym opracowaniu nie ma potrzeby jej powielania. W bazie zostały uwzględnione metadane, po których można wyszukiwać orzeczenia, takie jak:

- sygnatura,
- sąd,
- rodzaj orzeczenia,
- symbol sprawy,
- data orzeczenia,
- funkcja sędziego,
- status orzeczenia (prawomocne, kończące, z tezą, z uzasadnieniem, ze zdaniem odrębnym),
- rodzaj skarżonego organu,
- hasła tematyczne,
- powołane przepisy,
- urzędowy zbiór orzeczeń,
- istnienie glosy do orzeczenia.

Dodatkowo można bazę przeszukiwać po szukanych słowach/frazach. Wyszukiwanie to można dodatkowo doprecyzować, aby szukane słowa występowały gdziekolwiek w treści orzeczenia, w treści sentencji, w tezie lub w uzasadnie-

niu. Dodatkowo można dookreślić czy wyszukiwanie ma uwzględniać odmianę słów.

Jeśli chodzi o wspomniane orzecznictwo europejskie to wydaje się, że dostęp poprzez publiczne strony jest jeszcze trudniejszy, a zasoby są jeszcze bardziej rozproszone. Jako publiczne źródło warto wymienić w zakresie tzw. orzecznictwa luksemburskiego<sup>11</sup> – oficjalną stronę internetową prawa UE – Eur-lex<sup>12</sup>, czy oficjalną stronę internetową TSUE – Curia<sup>13</sup>, zaś w zakresie orzecznictwa strasburskiego<sup>14</sup> – oficjalną stronę internetową orzecznictwa ETPCz – HUDOC<sup>15</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że te ostatnie są publikowane jedynie w języku angielskim lub francuskim. Wybrane orzeczenia Europejskiego Trybunału Praw Człowieka są publikowane także na opisanym powyżej Portalu Orzeczeń Sądów Powszechnych<sup>16</sup>.

Pomimo faktu, że niektóre ze wskazanych powyżej publicznych baz orzeczeń zawierają stosunkowo bogate zasoby i możliwości wyszukiwania, najczęściej mogą być dla profesjonalnego pełnomocnika niewystarczające. Poza faktem, że są to źródła bardzo rozproszone, zwykle nie zawierają one powiązań pomiędzy samymi orzeczeniami, a przede wszystkim powiązaniemi z tymi orzeczeniami przepisami prawnymi i opracowaniami autorskimi. Takie funkcje są dostępne w systemach komercyjnych – takich jak LEX czy Legalis. W dalszej części omówione zostaną więc szczegółowo możliwe sposoby wyszukiwania orzeczeń właśnie w tych dwóch systemach informacji prawnej.

10 <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/instrukcja.html> (dostęp: 23.07.2021 r.).

11 Orzecznictwo TSUE (Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) określane jako orzecznictwo luksemburskie, to orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, Sądu (dawniej: Sądu Pierwszej Instancji), Sądu ds. Służby Publicznej.

12 <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html> (dostęp: 23.07.2021 r.).

13 <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pl> (dostęp: 23.07.2021 r.).

14 Jako orzecznictwo strasburskie rozumiane jest orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz Europejskiej Komisji Prawa Człowieka

15 HUDOC - European Court of Human Rights (coe.int)

16 Na dzień 17 września 2021 r. na POSP opublikowano 488 orzeczeń ETPCz.



## **Jak najlepiej wykorzystać obecnie istniejące możliwości wyszukiwania orzeczeń w komercyjnych systemach informacji prawnej?**

W systemach takich jak LEX czy Legalis istnieje wiele możliwości wyszukiwania orzeczeń, co umożliwia dostosowanie sposobów szukania do posiadanych informacji o orzeczeniu. Z drugiej strony, użytkownik nie zawsze zna wszystkie te możliwości i czasem nie zdaje sobie nawet sprawy z istniejących opcji wyszukiwania, które pozwalają na szybszą i efektywniejszą pracę. Często przez to porusza się tylko po utartych ścieżkach, korzystając ze sprawdzonych metod wyszukiwania, które nie zawsze są optymalne i najbardziej skuteczne. Warto więc przybliżyć także te mniej znane sposoby wyszukiwania orzeczeń w systemie LEX oraz Legalis, zwracając także uwagę na różnice i niuanse między programami.

### **Wyszukiwanie orzeczeń w systemie informacji prawnej LEX oraz Legalis**

Lista orzeczeń w programie LEX wyświetla się po wybraniu w lewym panelu, w „Zasobach” kategorii „Orzeczenia i pisma urzędowe”, natomiast w programie Legalis w „Menu” w kategorii „Orzeczenia”. Lista w obu programach obejmuje orzeczenia sądów polskich, szeroko pojęte orzecznictwo europejskie oraz rozstrzygnięcia organów niebędących sądami (orzeczenia administracji). W bazie LEX orzeczenia są podzielone według autorów na dwie podkategorie: orzeczenia sądów i orzeczenia administracji, w Legalisie orzeczenia poszczególnych sądów i innych organów są zaś dostępne z poziomu wskazanej głównej kategorii – orzeczenia. W tekście orzeczenia w obu programach można wyróżnić: skład orzekający, sentencję, uzasadnienie, które w programie LEX najczęściej jest podzielone na dwie części – uzasadnienie faktyczne oraz uzasadnienie prawne.

Zarówno program LEX, jak i Legalis umożliwiają wyszukiwanie orzeczeń na liczne sposoby oraz według licznych kryteriów czy danych o orzeczeniu.

W przypadku, gdy użytkownik zna sygnaturę poszukiwanego orzeczenia, najłatwiej i najszybciej takie orzeczenie znaleźć, wpisując daną sygnaturę w pole wyszukiwarki – LEX Search czy wyszukiwarki w programie Legalis. Ważne, aby sygnatura została wpisana według ściśle określonego schematu, który w obu systemach jest następujący: cyfra rzymska, spacja, oznaczenie literowe (bez znaczenia jest użycie dużych lub małych liter), spacja, numer sprawy, ukośnik, rok wpływu (co ważne – rok musi zostać zapisany w formie dwóch ostatnich cyfr), np. VII SA/Wa 1767/17. Akceptacja wpisu sygnatury orzeczenia spowoduje bezpośrednie otwarcie tekstu orzeczenia. Dodatkowo tylko w programie LEX z poziomu otwartej treści orzeczenia, w prawym dolnym rogu od razu pojawia się możliwość wyszukania dokumentów zawierających podaną frazę w swoim tekście, czyli w tym przypadku będzie to – „Przejdź do wyszukiwania dla frazy VII SA/Wa 1767/17.”

Warto zwrócić także uwagę na możliwość wyszukiwania orzeczeń po numerze orzeczenia w bazie LEX oraz Legalis. To najlepszy sposób na błyskawiczne odnalezienie dokumentu cytowanego w innych publikacjach: elektronicznych i papierowych. Wystarczy wpisać w pole wyszukiwania numer publikacji orzeczenia z bazy LEX czy Legalis i zatwierdzić. Aby wynik był celny i precyzyjny, bardzo ważne jest zachowanie formatu wpisu: „LEX nr liczba”. Wielkość liter w słowie „LEX” nie ma znaczenia, np. LEX nr 2551073 czy lex nr 2551073. Jeśli chodzi o wyszukiwanie po numerze orzeczenia w programie Legalis, skuteczne będzie zastosowanie formatu: Numer 2502886, numer 2502886 lub 2502886. Informacja o numerze przypisanym do orzeczenia w bazie LEX jest prezentowana przy orze-

czeniu na liście wynikowej lub z poziomu treści orzeczenia zarówno przy ikonie „wagi” oraz pod „plusikiem” znajdującym się przy uzasadnieniu. W programie Legalis informacja o numerze orzeczenia jest dostępna w treści orzeczenia oraz w jego metryce.

Często użytkownik nie zna jednak dokładnej sygnatury czy numeru określonego orzeczenia, a posiada wiedzę o innych danych formalnych orzeczenia. Wówczas najlepszym rozwiązaniem będzie skorzystanie z tzw. wyszukiwania zaawansowanego. W tym celu w oknie wyszukiwania zaawansowanego (dostępnego w programie LEX z przycisku obok pola LEX Search) należy wybrać kategorię Orzeczenia i pisma urzędowe. W oknie wyszukiwania zaawansowanego w programie LEX są dostępne następujące kryteria wyszukiwania orzeczeń:

- szukana fraza (z możliwością zawężenia wyników wyszukiwania do występowania frazy tylko w tytule i/lub tylko w treści tezy),
- składy orzekające,
- miejsce publikacji orzeczenia,
- skład sądu,
- numer orzeczenia,
- cytowane orzeczenia (wówczas na liście wynikowej pojawią się tylko orzeczenia, które zostały powołane/zacytowane w treści innych orzeczeń),
- tekst uzasadnienia (na liście wynikowej pojawią się tylko orzeczenia z uzasadnieniem),
- sąd/organ,
- sygnatura (należy pamiętać o wspomnianym wyżej sposobie zapisu sygnatury),
- rodzaj,



- siedziba/ośrodek,
- data ogłoszenia/wydania.

Istnieje możliwość dowolnego dodawania/usuwania wyżej wskazanych kryteriów wyszukiwania. Użytkownik może więc utworzyć sobie spersonalizowany filtr wyszukiwania orzeczeń według określonych danych, np. do których posiada dostęp lub z których najczęściej korzysta w określonej sytuacji.

We wskazanych opcjach wyszukiwania zaawansowanego znajdują się także opisane powyżej możliwości wyszukiwania czy to po sygnaturze, czy po numerze orzeczenia. Warto także w tym miejscu zaznaczyć, że program LEX umożliwia wyszukiwanie orzeczeń po składach orzekających. Korzystając z wyszukiwania zaawansowanego, można przesłedzić orzeczenia wydane przez określony skład danego sądu, a także orzeczenia wydane przez konkretne osoby orzekające, z dodatkową możliwością doprecyzowania ról tych osób w danym składzie. W każdym z tych przypadków istnieje zarówno możliwość wybrania danych z rozwijanego menu, jak i odręczne ich wpisanie. Dodatkowo, przy każdej odpowiedzi wyświetla się liczba orzeczeń spełniających dane kryterium. Jest to szczególnie przydatne w sytuacji, gdy użytkownik chciałby sprawdzić, w jaki sposób określony sędzia orzeka w określonych sprawach.

Podobnie jak w programie LEX, także program Legalis umożliwia wyszukiwanie orzeczeń według dodatkowych metadanych formalnych określonego orzeczenia, takich jak:

- sygnatura,
- data wydania orzeczenia,
- forma orzeczenia,
- typ sądu (np. Wojewódzkie sądy administracyjne, Sądy apelacyjne, itd.),

- sąd (jest to doprecyzowanie typu sądu, np. Sąd Apelacyjny w Gdańsku, itd.),
- publikacja (umożliwia wybór publikatora, w którym orzeczenie zostało opublikowane wraz z możliwością doprecyzowania roku, numeru czy pozycji),
- numer orzeczenia (jest to numer, pod którym dane orzeczenie występuje w programie Legalis),
- skład sądu (należy zauważyć, że inaczej niż w systemie LEX, tu nie ma możliwości wyboru nazwiska sędziego z listy, a istnieje konieczność wpisania – co może utrudniać wyszukiwanie).

Dodatkowo powyższe kryteria można uzupełnić o warunek, aby orzeczenie posiadało glosę lub było powiązane z innym opracowaniem (jak wyżej) albo do orzeczeń tylko cytowanych (w innych orzeczeniach).

Warto także dodać, że w tym zaawansowanym filtrze dostępnym w programie Legalis oprócz wyszukiwania po sygnaturze w standardowy sposób istnieje możliwość wyszukiwania po sygnaturze podzielonej. Należy wypełnić wówczas jedno z czterech pól:

- cyfrę rzymską,
- oznaczenie literowe,
- numer sprawy,
- rok wpływu sprawy – co ważne, podobnie jak przy standardowym wyszukiwaniu po sygnaturze, także tu należy wpisać tylko dwie ostatnie cyfry.

W przypadku, gdy zostaną wypełnione tylko niektóre pola, program Legalis wyszuka wszystkie orzeczenia, których sygnatury zawierają wybrane oznaczenia. Natomiast, jeżeli sygnatura nie zawiera

wszystkich czterech elementów należy wypełnić tylko pola odnoszące się do oznaczeń, które w niej występują.

Zwykle jednak profesjonalista szuka orzeczeń związanych merytorycznie z określonym zagadnieniem. W tym przypadku zarówno program LEX, jak i Legalis zapewnia kilka możliwości wyszukiwania orzeczeń, a są to chociażby: wyszukiwanie w hasłach indeksu czy wyszukiwanie orzeczeń powiązanych bezpośrednio z określonym przepisem aktu prawnego. W sytuacji gdy użytkownik szuka orzeczeń związanych z określonym zagadnieniem, powinien wpisać w programie LEX do okna LEX Search szukaną frazę. W trakcie wpisywania wyświetlają się podpowiedzi pojęć Indeksu. Wystarczy wówczas wskazać właściwe pojęcie i otworzyć dane hasło. Następnie w lewym panelu programu LEX wybrać – Orzeczenia i pisma urzędowe, a w kolejnym kroku doprecyzować kategorię – Orzeczenia sądów. Tak otrzymaną listę orzeczeń związanych z danym zagadnieniem można zawęzić i doprecyzowywać według licznych kryteriów, takich jak:

- aktualność (chodzi o aktualność tezy określonego orzeczenia, o czym więcej w dalszej części),
- treść (prezentowane są orzeczenia z treścią, czyli posiadające uzasadnienie oraz orzeczenia bez treści, czyli posiadające tylko tezę),
- sąd/organ,
- siedziba/ośrodek,
- rodzaj orzeczenia,
- wydawnictwo (czyli miejsce publikacji określonego orzeczenia),
- data ogłoszenia/wydania orzeczenia,
- słowa kluczowe,
- wersje językowe (więcej na ten temat w dalszej części).

Orzeczenia powiązane z określonym zagadnieniem można wyszukiwać w programie LEX także bezpośrednio przez Indeks dostępny w lewym panelu okna głównego programu LEX. Pojawia się ułożona alfabetycznie lista dostępnych w programie haseł, którą można także przeszukiwać poprzez wskazanie interesującej frazy w polu – Przeszukaj hasła. Otrzymane na liście wynikowej dokumenty należy ograniczyć do orzeczeń i można je dodatkowo zawężyć według powyżej wskazanych kryteriów. Dodatkowo listę orzeczeń można doprecyzować według kryterium występowania w treści określonej frazy, poprzez wskazanie jej w Szukaj w wynikach oraz sortować:

- według daty orzeczenia (od najnowszej lub od najstarszej),
- według daty nowości orzeczenia (czyli według daty dodania orzeczenia do programu),
- alfabetycznie (A–Z lub Z–A),
- według miejsca publikacji (od najstarszego lub od najnowszego),
- według ważności orzeczenia.

Należy pamiętać, że na liście orzeczeń otrzymanej z poziomu pojęć Indeksu znajdują się – co do zasady – tylko orzeczenia posiadające tezy. To bowiem za pośrednictwem skróconego przypisanego do tezy orzeczenia następuje przyporządkowanie określonego orzeczenia do danego hasła. Orzeczeń bez tez nie można więc wyszukiwać w ten sposób, czyli z poziomu haseł indeksu.

Opcja wyszukiwania orzeczeń powiązanych z określonym hasłem w programie Legalis znajduje się obok opcji wyszukiwania wszystkich orzeczeń dostępnej poprzez „Menu”. Po wybraniu przycisku/opcji „Hasła” otwiera się lista wszystkich

haseł dostępnych w programie Legalis. Wystarczy doprecyzować, że użytkownik szuka orzeczeń, aby uzyskać listę orzeczeń powiązanych z danym hasłem. Istnieje możliwość filtrowania listy haseł w celu uzyskania określonych zwrotów. Wyszukując frazę, z każdą kolejną wpisywaną literą, lista haseł będzie się zawężać. Okno filtrowania działa niezależnie od okna „Idź do”, które bezpośrednio przenosi do określonego hasła.

Użytkownik, który poszukuje orzeczeń związanych z określonym zagadnieniem, może także skorzystać z dostępnej zarówno w programie LEX (określonej jako LEX Search) oraz w programie Legalis wyszukiwarki głównej i wpisać odpowiednią frazę. Otrzymaną listę wyników można w obu programach zawęzić, najpierw według kategorii dokumentów, w tym właśnie orzeczeń, a następnie otrzymaną listę orzeczeń można dodatkowo zawęzić według licznych, dostępnych w programach kryteriów:

- „szukaj w wynikach” w programie Legalis, dostępnego w lewym panelu oraz „wyszukaj w wynikach” w programie LEX, dostępnego nad listą wyników (umożliwia wpisanie dodatkowej frazy poszukiwanej w orzecznictwie, które pojawi się na liście wynikowej),
- tezowane w programie Legalis oraz tezy w programie LEX (umożliwia zawężenie listy orzeczeń do orzeczeń posiadających tezę lub bez tezy),
- orzecznictwo w programie Legalis (umożliwia dookreślenie czy chodzi o orzeczenie sądu polskiego, europejskiego, czy organu administracji),
- typ sądu/organu w programie Legalis oraz odpowiedniku w programie LEX – sąd/organ (umożliwia wybór określonego sądu, np. SN, sąd apelacyjny, itp.),

- forma w programie Legalis, zaś w programie LEX rodzaj, które pozwalają na określenie formy/rodzaju orzeczenia (np. wyrok, postanowienie, zarządzenie, uchwała),
- informacja, gdzie zostało opublikowane, dostępne w programie Legalis pod kryterium – publikacja, zaś w programie LEX – wydawnictwo,
- hasło, do którego jest przypisane w systemie Legalis, natomiast w programie LEX – dziedzina, do której zostało zaklasyfikowane,
- data wydania orzeczenia dostępna w obu programach.

Dodatkowo w programie Legalis listę wyników orzeczeń można dookreślić według kryterium – opracowania, zaś w programie LEX według dwóch bardzo przydatnych kryteriów – nowość oraz aktualność. Pierwsze pozwala na znalezienie orzeczeń dodanych do programu w określonym czasie (w ciągu ostatnich dwóch lub jednego tygodnia), co pozwala być na bieżąco z nowym orzecznictwem. Ocena według aktualności orzeczeń, pozwala natomiast na weryfikację zgodności tezy orzeczenia z aktualnym stanem prawnym (więcej na ten temat w części dotyczącej tez orzeczeń).

Warto pamiętać, że wyszukując orzeczenia za pomocą wyszukiwania pełnotekstowego, można wykorzystać dostępne (w zależności od programu) operatory logiczne czy znaki specjalne, które pozwalają na budowanie złożonych zapytań<sup>17</sup>.

Jeszcze bardziej precyzyjne wyszukiwanie orzeczeń to wyszukiwanie orzeczeń powiązanych z określonym aktem prawnym oraz z określoną jednostką redakcyjną aktu prawnego (przepisem). Jest to jeden z najczęściej wykorzystywanych przez prawników sposobów dotarcia do

17 Zob. rozdział: A. Głowacka, *Wyszukiwanie w zamkniętych systemach informacji prawnej i otwartych bazach informacji prawnej*.

orzeczeń. W programie LEX orzeczenia są dostępne pod linkiem – Orzeczenia sądów dostępnym w tzw. menu jednostki czyli „plusiku” znajdującym się przy danej jednostce redakcyjnej aktu prawnego (przepisie). Warto wiedzieć według jakiej zasady są powiązane orzeczenia z danym przepisem. Są to bowiem dwa rodzaje powiązań – orzeczenia tezowane powiązane są za pośrednictwem tzw. skorowidza, czyli przepisu przyporządkowanego do tezy orzeczenia, natomiast orzeczenia bez tezy są powiązane z danym przepisem poprzez fakt występowania w treści takiego orzeczenia linku/powołania na dany przepis. Z poziomu całego aktu prawnego, w prawym panelu w zakładce „Dokumenty powiązane” widnieje zaś informacja o liczbie orzeczeń wydanych na podstawie różnych przepisów określonego, całego aktu prawnego. Kliknięcie w dostępny w „Dokumentach powiązanych” link „Orzeczenia sądów” otworzy listę orzeczeń powiązanych z danym aktem prawnym. Listę tę można oczywiście także dodatkowo zawężyć według wskazanych powyżej kryteriów i filtrów oraz przeszukiwać.

Aby wyświetlić listę orzeczeń powiązanych z danym przepisem w programie Legalis, należy kliknąć na znajdujący się przy jednostce redakcyjnej aktu prawnego „Plus” oznaczający „Dokumenty powiązane”, w których znajduje się lista z orzecznictwem wyselekcjonowanym przez redakcję programu Legalis. Z tego poziomu jest możliwe dotarcie do dwóch kategorii orzeczeń – tezowanych oraz nietezowanych. Warto zaznaczyć, że domyślnie otwiera się lista orzeczeń wytezowanych. Aby dotrzeć do orzeczeń bez tezy lub pełnej listy orzeczeń powiązanych z danym przepisem należy dokonać odpowiedniej zmiany kryteriów zawężania i wyraźnie zaznaczyć, że chodzi o zaprezentowanie także lub tylko orzeczeń bez tezy. Tak otrzymaną listę można dodatkowo zawężyć i filtrować według wskazanych już powyżej kryteriów.

W przypadku gdy użytkownik chce być na bieżąco z nowym orzecznictwem, warto, aby śledził panel „Najnowsze orzeczenia”, dostępny na pulpicie strony startowej programu LEX. Można go umieścić w dowolnej części ekranu. Wystarczy panel z najnowszymi orzeczeniami „przeciągnąć” i „upuścić” w dogodnym miejscu na pulpicie. Opcji takiej nie ma w programie Legalis.

Kolejnym, jednak – już mniej popularnym – sposobem wyszukiwania orzeczeń, dostępnym tylko w programie LEX jest tzw. półka roczników. Roczniki są dostępne z poziomu „lewego panelu zadań” na stronie startowej programu LEX. Umożliwiają wyszukiwanie dokumentów opublikowanych w poszczególnych latach, numerach publikatorów czy pozycjach. Jedną z podkategorii dostępnych w Rocznikach są orzeczenia SN i NSA (Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego). To kategoria udostępniająca kluczowe orzeczenia SN i NSA, publikowane w następujących zbiorach:

- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego,
- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych,
- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna,
- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Dyscyplinarna, • Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa,
- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych,
- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych.

Pod miniaturami poszczególnych okładek można dotrzeć do orzeczeń z poszczególnych lat.

Na koniec warto wspomnieć także o – wydaje się niedocenianym – sposobie dotarcia do orzeczeń poprzez występujące pomiędzy nimi powiązania. Możliwość taka istnieje zarówno w programie LEX, jak i Legalis z poziomu treści określonego orzeczenia. Wzajemne relacje między orzeczeniami, tj. powiązania z orzeczeniami wydanymi w tej samej sprawie, z orzeczeniami cytującymi i z orzeczeniami cytowanymi pozwalają na odnalezienie innych analogicznych rozstrzygnięć poruszających daną problematykę. Powiązania dają możliwość poznania szerokiego spektrum poglądów orzecznictwa na dany temat, ale też wspomagają konstruowanie uzasadnień pism procesowych. Relacja „Orzeczenia w tej sprawie” umożliwia wyświetlenie innych orzeczeń zapadłych w tej sprawie. Relacja jest prezentowana – co do zasady – tylko w przypadku, gdy pozwala na to treść sentencji orzeczenia. „Orzeczenia cytujące”, to takie, w których zostało przywołane dane orzeczenie, zaś wykaz „Orzeczeń cytowanych” umożliwia dotarcie do orzeczeń, które zostały przywołane w danym orzeczeniu. Do tych ostatnich można dotrzeć także bezpośrednio z poziomu treści orzeczenia, za pośrednictwem występujących w treści linków do cytowanych orzeczeń. Dodatkowo w programie LEX występuje relacja „Orzeczenia o tej sygnaturze”, której brak w programie Legalis, a która umożliwia wyświetlenie relacji z orzeczeniami posiadającymi identyczną sygnaturę, niezależnie od daty/rodzaju orzeczenia czy siedziby/ rodzaju sądu lub organu administracji.

**Znaczenie tez, opracowań autorskich oraz innych funkcjonalności w procesie wyszukiwania orzeczeń i pracy z orzecznictwem**

Znalezienie orzeczeń pasujących do danej sprawy zajmuje bez wątpienia bardzo dużo czasu. Jak podkreślają prawni-

cy, często jest to bardziej czasochłonne niż napisanie pisma procesowego. Jest to związane między innymi z faktem, że orzeczenia, a w szczególności uzasadnienia, zwykle są bardzo obszerne. Prawnik musi się więc bardzo sprawnie poruszać w tych wielostronicowych tekstach (orzeczenia mogą liczyć kilka, kilkanaście, a nawet kilkadziesiąt stron), aby znaleźć potrzebne elementy i argumenty. Usprawnieniem są więc bez wątpienia orzeczenia posiadające tezy. Profesjonaliści pełnomocnicy korzystają z nich zwykle w pierwszej kolejności. Prawnicy preferują pracę z orzeczeniami tezowymi. W komercyjnych systemach (jak wyżej wskazano) są one prezentowane także na listach jako „podstawowe”, co oznacza, że w praktyce są one lepiej widoczne. Są one także wygodniejsze w dalszej analizie dla osoby dokonującej researchu orzeczniczego, gdyż od razu pozwalają na ogólne zorientowanie się, czego dotyczy orzeczenie. Teza w orzeczeniu to bowiem sformułowana w kilku zdaniach główna myśl twórcza sądu. Na podstawie tezy można wstępnie ocenić, na jaki temat jest dane orzeczenie i czy będzie nam przydatne przy konkretnej sprawie. Orzeczenia zawierające myśl przewodnią potocznie są nazywane orzeczeniami tezowymi. Należy jednak zauważyć, że opieranie się tylko na orzeczeniach tezowanych, a w szczególności samych tezach orzeczeń, bez szczegółowej analizy kontekstu danej tezy oraz wnioskowania sądu, może być zawodne. Pozytywnie należy ocenić fakt, że prawnicy coraz częściej zaczynają sobie z tego zdawać sprawę. Jak zauważył dr Piotr Kładoczny: „Warto jednak pamiętać, że kierowanie się jedynie tezą orzeczenia, może być mylące. Teza może

być np. zbyt ogólna, a wtedy nie pozwala na znalezienie dokładnie tego czego prawnik szuka”<sup>18</sup>. Podobnie sądzi mec. Przemysław Rosati: „Tezy orzeczenia mogą ułatwiać pracę adwokatom, ale trzeba pamiętać, że argumenty w nich zawarte najczęściej odnoszą się do określonego w orzeczeniu stanu faktycznego. Często jest tak, że tezy są zbyt ogólne, co rodzi groźbę nieuprawnionego budowania na nich argumentacji”<sup>19</sup>.

Dodatkowo, powszechnie wiadomo, że większość dostępnych w bazach orzeczeń takich tez niestety nie posiada. Skoncentrowanie się więc tylko na orzeczeniach tezowanych rodzi ryzyko pominięcia ważnych, a czasem nawet kluczowych dla sprawy wniosków.

Obecnie w komercyjnych systemach informacji prawnej tezy są tworzone przez ekspertów, którzy po przeczytaniu całego orzeczenia wybierają kilka zdań zawierających kluczową interpretację norm prawnych. Tezy orzeczeń są – co do zasady – fragmentami, bardzo często cytataми z uzasadnienia, najczęściej uzasadnienia prawnego sądu, obejmującymi wywody sądu, które stanowią szeroko pojętą interpretację przepisów prawa. Tezy mogą dotyczyć zarówno zagadnień materialnoprawnych, jak i proceduralnych. Należy jednak pamiętać, że definicja tezy lub sama jej konstrukcja zmieniała się z biegiem czasu. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że można wyodrębnić tzw. tezy autorskie, czyli tworzone przez specjalistów na zamówienie komercyjnych systemów, oraz tezy urzędowe tworzone najczęściej przez samych sędziów i publikowane w tzw. zbiorach urzędowych. Fakt ten jest zaznaczony w komercyjnych systemach

poprzez wskazanie takiego miejsca lub wielości miejsc przy tezie orzeczenia.

Wskazane powyżej kryteria wyszukiwania właśnie ze względu na fakt przydatności orzeczeń z tezami dla prawników zapewniają możliwość zawężenia list do orzeczeń z tezami. Ponadto tylko orzeczenia tezowane są powiązane z określonymi hasłami, czyli zagadnieniami merytorycznymi. Jak wskazano wyżej, powiązanie merytoryczne w komercyjnych systemach następuje właśnie poprzez tzw. skrowidz tezy orzeczenia. W przypadku powiązania orzeczeń z danym przepisem, orzeczenia tezowane są w pewien sposób promowane, tj. w programie LEX są prezentowane na początku listy wynikowej, natomiast w programie Legalis tylko orzeczenia tezowane są domyślnie prezentowane pod przepisem.

W przypadku rozważań dotyczących tez orzeczeń warto także omówić zagadnienie oceny aktualności tez, które występuje w programie LEX i które często nawet przez profesjonalnych prawników jest błędnie interpretowane. Należy więc podkreślić, że ocenie co do aktualności, tj. zgodności z aktualnym stanem prawnym, podlegają tezy orzeczeń, a nie całe orzeczenia. Jest to rozwiązanie bardziej precyzyjne od oceny aktualności treści orzeczenia. Dzięki temu jest możliwa sytuacja, w której jedna z np. dwóch tez danego orzeczenia będzie aktualna, podczas gdy druga – nie. Oznaczenie aktualności dokumentów wykładni jest bardzo pożądaną cechą serwisu informacji prawnej, gdyż istotnie ułatwia odnalezienie informacji o aktualnym stanie prawnym, przyspieszając tym samym pracę. Taka ocena aktualności tezy nie występuje w programie Legalis.

18 Piotr Kładoczny, członek zarządu Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka, opinia w: *Raport orzecznicy 2021. Wyzwania i szanse prawnika w pracy z orzeczeniami*, s. 3. Raport opracowany przez Wolters Kluwer Polska, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/expert-insights/lawinowy-przyrost-orzeczen-nowe-technologie--na-ratunek-najnowszy-raport-ekspertow-wolters-kluwer> (dostęp: 20.07.2021 r.).

19 Przemysław Rosati, adwokat, opinia w: *Raport orzecznicy 2021. Wyzwania i szanse prawnika w pracy z orzeczeniami*, s. 3. Raport opracowany przez Wolters Kluwer Polska, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/expert-insights/lawinowy-przyrost-orzeczen-nowe-technologie--na-ratunek-najnowszy-raport-ekspertow-wolters-kluwer> (dostęp: 20.07.2021 r.).



Pewną pomoc w analizie orzecznictwa mogą stanowić także inne formy opracowania orzeczeń. Z pewnością należy tu wymienić linie orzecznicze w programie LEX czy kierunki orzecznicze w programie Legalis, a także glosy oraz pozostałe formy opracowania orzeczeń, takie jak np. omówienia w programie LEX czy *n.ius* i *ius focus* w Legalisie. Linie orzecznicze w programie LEX to dokument autorski, którego zadaniem jest prezentacja, w usystematyzowany sposób, istniejących poglądów interpretacyjnych organów orzeczniczych (organów administracji oraz sądów) w kontekście określonego zagadnienia prawnego. Linia orzecznicza w LEX nie służy prezentacji osobistych poglądów autora; autor ma za zadanie zebrać, zdefiniować oraz zestawzić ze sobą różne stanowiska organów orzeczniczych (ew. zaprezentować jednolite stanowisko w danej kwestii), a następnie w zwięzły sposób opisać istniejący stan. Linie orzecznicze stanowią więc dla profesjonalnego pełnomocnika praktyczną pomoc w sporach przed sądem. Prezentują skrótoną analizę dotychczasowego orzecznictwa ze wskazaniem dominujących poglądów oraz krótkie podsumowanie eksperta; umożliwiają ponadto przegląd aktualnych poglądów orzeczniczych<sup>20</sup>. Linie orzecznicze w programie LEX są dostępne w wielu miejscach. Można je znaleźć m.in. w zasobach w tzw. super kategorii dokumentów, którymi są „Komentarze i publikacje”. Oczywiście dotrzeć do nich można poprzez wyszukiwarkę LEX Search, ale przede wszystkim z poziomu jednostki redakcyjnej. Podstawowym sposobem dotarcia do linii orzeczniczej powinna być jednak treść określonego orzeczenia. W przypadku gdy do jakiegoś orzeczenia w programie LEX jest przypisana linia orzecznicza, to jest ona widoczna w „Dokumentach powiąza-

nych” lub w dedykowanym module LEX Kompas Orzecznicy (więcej na temat LEX Kompas Orzecznicy w dalszej części). Odpowiednikiem linii orzeczniczych w produkcie Legalis są tzw. kierunki orzecznicze. Oczywiście w zakresie sposobu opracowania, liczby czy prezentacji zachodzą pewne różnice pomiędzy tymi dokumentami prezentowanymi w dwóch konkurencyjnych systemach informacji.

Glosy to komentarze do orzeczeń, w których autor podejmuje się oceny rozstrzygnięcia sądu. Glosy opublikowane w wydawnictwach należących do Wolters Kluwer posiadają w programie LEX pełny tekst. Pozostałe glosy posiadają jedynie metrykę. W górnej części okna są prezentowane dane identyfikujące publikację. Poniżej znajduje się pasek narzędzi grupujący w czterech zakładkach funkcje właściwe dla dokumentu. W centralnej części okna widoczny jest tekst publikacji. W prawej części okna znajdują się zakładki: „Dokumenty powiązane” zawierające odnośniki do merytorycznie powiązanych dokumentów oraz „Słowa kluczowe” zawierające linki do pojęć „Indeksu”, z którymi wiąże się dany dokument. Podejście autora glosy do treści komentowanego rozstrzygnięcia może być wyrażone określeniem glosy: *aprobująca/krytyczna/częściowo krytyczna*. Ponadto glosa może mieć tezę. Ważne z punktu widzenia pracy prawnika z orzecznictwem jest to, że glosa jest powiązana relacją (link w treści czy link w dokumentach powiązanych) z komentowanym orzeczeniem<sup>21</sup>.

W programie LEX kolejnym rodzajem autorskiej publikacji, która może wspierać pracę z orzecznictwem, są omówienia. Jest to streszczenie orzeczenia pozwalające szybko zapoznać się z treścią roz-

strzygnięcia. Omówienie może zawierać: opis stanu faktycznego oraz istoty sporu i jego rozstrzygnięcia, a także opis wcześniejszego stanowiska organu administracji bądź sądu pierwszej instancji. Omówienie nie zawiera ocen rozstrzygnięcia czy uzasadnienia (co odróżnia je od glosy), natomiast posiada tzw. abstrakt oraz może mieć tezę. Podobnie jak glosy czy linie orzecznicze omówienia są powiązane relacją (link w treści; link w dokumentach powiązanych) z omawianym orzeczeniem<sup>22</sup>. Odpowiednikiem tej kategorii dokumentu w programie Legalis jest *ius.focus*, czyli streszczenia kluczowych orzeczeń.

Na koniec tej części warto jeszcze wspomnieć o kilku dodatkowych funkcjonalnościach ułatwiających pracę z orzeczeniami. W LEX jest możliwe cytowanie zarówno całości przypisu orzeczeń, jak i ich fragmentów. Z poziomu zakładki „Dokument” jest dostępna ikona „Zacytuj”, która rozwija się na dwie funkcje. Wybierając opcję „Zacytuj” – otwieramy okno z pełnym przypisem i możliwością skopiowania go do zewnętrznego dokumentu. Wybierając opcję „Zacytuj fragment” – należy uprzednio zaznaczyć fragment treści, a następnie wykorzystać opcję z menu lub menu kontekstowego. Wówczas pojawi się okno z uzupełnionym cytatem oraz pełnym przypisem, które można skopiować i wykorzystać w dowolnym zewnętrznym edytorze tekstu. Odpowiednika takiej funkcjonalności nie ma w programie Legalis.

W przypadku gdy tekst orzeczenia jest dostępny w kilku językach, co dotyczy przede wszystkim orzecznictwa europejskiego, w LEX jest aktywna zakładka „Wersje językowe”, która pozwala na wyświetlenie orzeczenia w języku polskim, niemieckim, francuskim, czy angielskim.

20 <https://pomoc.wolterskluwer.pl/linie-orzecznicze/>; (dostęp: 20.09.2021 r.).

21 <https://pomoc.wolterskluwer.pl/komentarze-i-publikacje-glosy/>; (dostęp: 20.09.2021 r.).

22 <https://pomoc.wolterskluwer.pl/omowienia/>; (dostęp: 20.09.2021 r.).



Program Legalis nie posiada tej funkcjonalności.

Prawomocność orzeczenia jest bardzo istotną cechą pozwalającą na określenie, czy stanowisko prezentowane w orzeczeniu nie zostanie zakwestionowane. W orzeczeniach, w stosunku do których istnieje informacja o ich uprawomocnieniu się (jest to zwykle w przypadku orzeczeń sądów administracyjnych czyli NSA i WSA pozyskiwanych ze strony CBOSA), jest ona w programie LEX prezentowana tuż pod metryką orzeczenia<sup>23</sup>. Jeżeli znana jest data prawomocności orzeczenia, również zostanie wyświetlona. Fakt, że orzeczenie nie jest oznaczone statusem prawomocności – nie oznacza, że jest ono nieprawomocne, po prostu status takiego orzeczenia jest z różnych powodów nieokreślony. W programie Legalis odpowiednika takiej funkcji nie ma. W przypadku natomiast orzeczeń sądów powszechnych, odpowiednikiem powyższego rozwiązania w programie LEX jest funkcjonalność polegająca na odesłaniu do konkretnego orzeczenia znajdującego się na Portalu Orzeczeń Sądów Powszechnych i dotyczy orzeczeń sądów apelacyjnych i sądów okręgowych, które zostały opublikowane na tym Portalu. Po kliknięciu ikony Opis orzeczenia, w nowej zakładce otwiera się strona z dostępnym na POSP opisem orzeczenia oraz informacją dotyczącą prawomocności, wyroku. W programie Legalis natomiast występuje odesłanie na ogólną stronę Portalu Orzeczeń Sądów Powszechnych.

### **Czy nowe technologie (LegalTech) i analityka predykcyjna są lub mogą być lekiem na problemy związane z researchem orzecznictwa?**

Ogromna liczba orzeczeń, a w szczególności lawinowy ich przyrost oraz przeglądanie długich list wynikowych w elektro-

nicznych bazach danych, sprawiają, że analiza orzecznictwa bez wsparcia technologii jest niezwykle czasochłonna<sup>24</sup>. Praca z orzeczeniami, jak zauważono na początku rozdziału, to jedno z podstawowych i równocześnie najbardziej czasochłonnych działań prawników. Obecnie niezwykle dynamiczny przyrost orzeczeń praktycznie uniemożliwia ich „ręczną” analizę. W tym przypadku niezbędne jest zastosowanie technologii informatycznych. Rozwiązaniem są funkcjonalności oraz coraz powszechniej stosowane mechanizmy związane ze sztuczną inteligencją.

W przypadku komercyjnych systemów z informacją prawną LEX Kompas Orzecznictwa jest próbą odpowiedzi na wsparcie tradycyjnego researchu orzecznictwa funkcjonalnościami wykorzystującymi zalety nowych technologii i przyspieszającymi pracę z orzeczeniami. Jest to wydany z końcem 2020 r. moduł do omówionego powyżej programu LEX. Poszczególne funkcje programu LEX Kompas Orzecznictwa służące do sprawnego merytorycznego researchu w bazie orzeczeń to:

- orzeczenia seryjne,
- orzeczenia podobne,
- pokaż tezę,
- wybór eksperta<sup>25</sup>.

Orzeczenia seryjne to grupa orzeczeń o niemal identycznej treści w zakresie sentencji, opisu stanu faktycznego, jak i uzasadnienia prawnego, które zostały zgrupowane przy orzeczeniu widocznym na liście wynikowej. Są oznaczone na prawym marginesie danej pozycji na tej liście. Można je znaleźć na liście orzeczeń znalezionych dowolnym z wyżej opisanym sposobem. Skracają listę wyniko-

wą i dodatkowo ją porządkują. Ponadto ograniczają ryzyko przeoczenia istotnych orzeczeń, gdyż użytkownik nie musi wielokrotnie weryfikować orzeczeń o tej samej treści, a może skoncentrować się na unikalnych wnioskowaniach sądów.

Orzeczenia podobne to grupa orzeczeń najbardziej zbliżonych merytorycznie do orzeczenia analizowanego. Są dostępne z prawego panelu obok tekstu orzeczenia. Każde orzeczenie podobne posiada oznaczenie procentowej skali podobieństwa do orzeczenia przeglądanego. Listę orzeczeń podobnych można zawęzić według różnych dostępnych kryteriów, np. rodzaju sądu, siedziby czy rodzaju orzeczenia. Dodatkowo można ją przeszukiwać według występowania w niej określonych fraz. Dzięki temu prawnik zyskuje przejrzysty podział orzeczeń wspierających zarówno argumentację własną, jak i strony przeciwnej.

Wybór eksperta to indywidualny ekspercki zbiór orzeczeń merytorycznie dobranych do jednostki redakcyjnej będącej podstawą rozstrzygnięcia. Rekomendacja eksperta jest dostępna z poziomu menu jednostki redakcyjnej. W kategorii Kompas orzecznictwa należy wybrać opcję Wybór eksperta. Po kliknięciu funkcji wyświetli się lista merytorycznie dobranych orzeczeń. Rekomendowane orzeczenia są aktualizowane według trybu ustalonego z ekspertem.

Funkcja „Pokaż tezę w uzasadnieniu” jest dostępna z poziomu otwartego tekstu orzeczenia. Kliknięcie wskazanego przycisku spowoduje oznaczenie tezy blokiem w uzasadnieniu i automatyczne wyświetlenie widoku tego miejsca na ekranie. Pozwala to użytkownikowi na natychmiastową weryfikację okoliczności, w których wyrażono pogląd zawarty w analizowanej tezie oraz szybką ocenę

23 Metadana o prawomocności jest publikowana od roku 2016.

24 Raport orzecznictwa 2021. *Wyzwania i szanse prawnika w pracy z orzeczeniami*, s. 2. Raport wykonany przez Wolters Kluwer Polska

25 <https://pomoc.wolterskluwer.pl/kompas-orzecznictwa/>; (dostęp: 20.09.2021 r.).

czy dane orzeczenie i wyrażone w nim argumenty sądu pasują do danej sprawy.

Wykorzystanie sztucznej inteligencji (w praktyce zwykle są to algorytmy machine learning czy deep learning, z równoczesnym przetwarzaniem języka naturalnego, ang. natural language processing, NLP) w celu stworzenia rozwiązań ułatwiających korzystanie z obszer-nych zasobów orzeczniczych jest bardzo kuszące, ale bez wątpienia nadal trudne. Coraz bardziej popularna w tym zakresie staje się także analityka predykcyjna. Jest to nadal pojęcie nowe, ale właśnie w sytuacji istnienia dużych baz danych zyskuje na znaczeniu. Jest to proces wydobywania informacji z istniejących zbiorów danych w celu określenia wzorów i przewidywania przyszłych zdarzeń i trendów<sup>26</sup>. Intuicyjnie więc nawet osobom niezajmującym się na co dzień takimi rozwiązaniami, nasuwają się pomysły wykorzystania analizy predykcyjnej do analizowania bieżących i historycznych danych znajdujących się w orzeczeniach w celu prognozowania potencjalnych rozstrzygnięć czy przewidywania decyzji sądowych<sup>27</sup>.

Na świecie znaleźć można kilka mniej lub bardziej udanych prób stworzenia tego rodzaju rozwiązań. Zwykle w pierwszej fazie są to jednak aplikacje bazujące albo na wycinku orzecznictwa, albo na ograniczonym zakresie tematycznym. Jako przykład można wskazać próbę stworzenia narzędzia opartego na przetwarzaniu języka naturalnego w celu

automatycznego przewidywania (przyszłych) orzeczeń sądowych Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Średnia dokładność w przewidywaniu naruszenia dziewięciu artykułów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka wyniosła 75%<sup>28</sup>. Kolejnym, wydaje się dosyć znanym i często przytaczanym przykładem próby wykorzystania zasobów orzeczniczych do stworzenia rozwiązania opartego na analizie predykcyjnej w obszarze wymiaru sprawiedliwości jest COMPAS. Eksperyment dotyczył analizy szeregu czynników wpływających na zjawisko recydywy. Zautomatyzowana ocena COMPAS miała zapewniać wsparcie decyzyjne dla agencji poprawczych w zakresie decyzji o umiejscowieniu, zarządzaniu sprawcami i planowaniu leczenia. Wyniki wskazują, że trafności predykcyjne dla modelu ryzyka recydywy COMPAS wahały się od 0,66 do 0,80 dla różnych subpopulacji przestępców<sup>29</sup>. W badaniu tym jednak pojawił się problem danych i przyjętej do uczenia próby dla grup etnicznych. Z tego względu wyniki okazały się niewiarygodne w tym aspekcie.

Innym, tym razem już znacznie bardziej zaawansowanym i obecnie komercyjnym rozwiązaniem opartym na zasobach orzeczniczych, wykorzystującym algorytmy sztucznej inteligencji jest rozwiązanie, które można określić jako litigation intelligence Solmonic. Produkt opiera się na uczeniu maszynowym wspartym eksperckim wkładem praktyków, którzy analizują tysiące pozwów, dokumentów i rozpraw sądowych przed

Sądem Najwyższym Wielkiej Brytanii i dostarczają danych do analizy, w której wyniku odbiorca docelowy ma otrzymać odpowiedź, chociażby na pytania: „Jakie są nasze szanse?”, „Jak długo to potrwa?”, „Ile to będzie kosztować?”. Dane umożliwiają analizę działań biegłych i adwokatów oraz ocenę preferencji sędziów, tworząc pełniejszy obraz wszystkich czynników wpływających na postępowanie sądowe<sup>30</sup>. Obecnie najbardziej zaawansowane prace w zakresie analityki predykcyjnej, wykorzystania sztucznej inteligencji w zakresie szeroko pojętego obszaru researchu prawnego oraz istniejące w tym zakresie systemy działają w Stanach Zjednoczonych. Można tu wyróżnić takie aplikacje, jak: ROSS Intelligence<sup>31</sup>, który zawiesił działalność (od dnia 31 stycznia 2021 r. platforma ROSS nie jest już dostępna)<sup>32</sup>, CaseText<sup>33</sup> czy Westlaw Edge<sup>34</sup>, które wśród amerykańskich prawników są bardzo popularne. Na koniec tej części warto także wymienić rozwiązanie, którym jest LEX Machina, które wydaje się być już dosyć zaawansowanym produktem. Jak czytamy na oficjalnej stronie produktu: „Lex Machina opracowała unikalny proces, który łączy przetwarzanie języka naturalnego i uczenie maszynowe z ekspertami prawnymi. Służy do odczytywania i wydobywania szczegółowych, specyficznych dla praktyki informacji, w tym terminów spraw, rozstrzygnięć spraw, przyznanych odszkodowań, środków zaradczych, ustaleń i innych<sup>35</sup>”.

Jeśli chodzi natomiast o rozwiązania

26 <https://algolytics.pl/analitka-predykcyjna-sownik-pojec/> (dostęp: 28.07.2021 r.).

27 Coraz częściej pomysły wykorzystania sztucznej inteligencji czy analityki predykcyjnej pojawiają się na eventach w zakresie LegalTech, maratonach programowania rozwiązań dla praw

28 [https://www.researchgate.net/publication/334051389\\_Using\\_machine\\_learning\\_to\\_predict\\_decisions\\_of\\_the\\_European\\_Court\\_of\\_Human\\_Rights](https://www.researchgate.net/publication/334051389_Using_machine_learning_to_predict_decisions_of_the_European_Court_of_Human_Rights) (dostęp: 28.07.2021 r.).

29 [https://www.researchgate.net/publication/242249206\\_Evaluating\\_the\\_predictive\\_validity\\_of\\_the\\_COMPAS\\_Risk\\_and\\_Needs\\_Assessment\\_System](https://www.researchgate.net/publication/242249206_Evaluating_the_predictive_validity_of_the_COMPAS_Risk_and_Needs_Assessment_System) (dostęp: 28.07.2021 r.).

30 <https://www.solomonic.co.uk/> (dostęp: 29.07.2021 r.).

31 <https://blog.rossintelligence.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.).

32 Andrew Arruda, Jimoh Ovbiagele, Pargles Dall'Oglio i zespół ROSS, <https://blog.rossintelligence.com/post/announcement> (dostęp: 30.08.2021 r.).

33 <https://casetext.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.).

34 <https://legal.thomsonreuters.com/en/products/westlaw> (dostęp: 29.07.2021 r.).

krajowe, to na chwilę obecną w Polsce brak kompleksowego, opartego na AI rozwiązania przeprowadzającego lub wspierającego research orzecznicy. Można w tym miejscu wspomnieć, że taką próbą było stworzenie rozwiązania IUS.AI. Ideą rozwiązania było, że po wpisaniu do wyszukiwarki dowolnego pytania prawnego lub fragmentu stanu faktycznego algorytm miał wskazywać fragmenty orzeczeń, które są związane z tym zapytaniem lub bezpośrednio na nie odpowiadają. System miał pozwalać prawnikom odnajdować źródła prawne bez konieczności analizowania dokumentacji czy orzecznictwa. Dzięki temu prawnik mógłby zrezygnować z obecnie wykorzystywanego najczęściej sposobu wyszukiwania, czyli po tzw. słowach kluczowych czy filtrów. Wymaga to bowiem od prawnika dokonania wstępnej analizy prawnej. W przypadku IUS.AI miało być to wykonane przez maszynę. Ostatecznie, po testach przeprowadzonych w kilku kancelariach, nie udało się wprowadzić rozwiązania na rynek<sup>35</sup>. Przykład ten potwierdza, jak trudne jest stworzenie takiego rozwiązania. Głównymi czynnikami i barierami na rynku polskim wydają się przede wszystkim dane, a dokładnie ich brak oraz specyfika języka polskiego.

Przypuszczalnie wsparcie pracy prawnika technologią to nie tylko przyszłość, to już konieczność. Potwierdzają to także wnioski z „Raportu Future Ready Lawyer 2021. W cieniu pandemii”. W publikacji wskazano, że sektor prawny postrzega transformację cyfrową i technologię jako kluczowe elementy do osiągnięcia lepszych wyników, w tym świadczenia wyższej jakości usług, efektywności i wydajności<sup>37</sup>. W tych dziedzinach, gdzie sztuczna inteligencja radzi sobie efektywniej – warto skorzystać z jej pomocy. Jak jednak świadczą przytoczone powyżej przykłady, na razie (głównie na rynku europejskim, a w szczególności polskim) to szcątkowe rozwiązania, pierwsze próby bardziej lub mniej udane.

Poza wskazanymi ograniczeniami (np. dane, specyfika języka, bariery technologiczne, itp.) warto zwrócić uwagę na to, że rozwój tego typu aplikacji może być utrudniony przez regulacje prawne. Przykładem mogą być wprowadzone we Francji regulacje, w których zakazano publikowania informacji statystycznych o decyzjach sędziów – nakładając karę do pięciu lat więzienia jako maksymalną karę dla każdego, kto złamie nowe prawo<sup>38</sup>. Przy tworzeniu rozwiązań opartych na sztucznej inteligencji należy także

mieć na uwadze wymagania prawne czy wytyczne związane z szeroko pojętą wytłumaczalnością (ang. explainability).

## Podsumowanie

Podsumowując, należy jeszcze raz podkreślić, że ogromna liczba orzeczeń, wręcz ich lawinowy wzrost, jak podkreślono na początku, a co za tym idzie przeglądanie długich list wynikowych z orzecznictwem w elektronicznych bazach danych, sprawiają, że analiza orzecznictwa jest obecnie niezwykle czasochłonna. Można zaryzykować stwierdzenie, że bez wsparcia technologii staje się ona prawie niemożliwa. Dlatego nie warto bronić się przed stosowaniem nowych technologii oraz rozwiązań, które one oferują, a równocześnie usprawniają proces researchu orzeczniczego. Z drugiej jednak strony, warto także maksymalnie efektywnie wykorzystywać istniejące (niekiedy od wielu lat) rozwiązania i funkcjonalności zarówno w publicznych, ale przede wszystkim w komercyjnych programach z informacją prawną. Warto więc dokonać pewnego wysiłku w celu zapoznania się z ich możliwościami, aby w przyszłości zaoszczędzić czas przeznaczony na wyszukiwanie i analizę orzeczeń.

35 <https://lexmachina.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.).

36 <https://www.sztuczna inteligencja.org.pl/iusai-ai-prawo-przepisy/> (dostęp: 29.07.2021 r.).

37 Wolters Kluwer N.V., Wolters Kluwer 2021 Future Ready Lawyer. W cieniu pandemii. Raport z badania, s. 7, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/know/future-ready-lawyer-2021> (dostęp: 30.07.2021 r.).

38 <https://www.artificiallawyer.com/2019/06/04/france-bans-judge-analytics-5-years-in-prison-for-rule-breakers/> (dostęp: 30.07.2021 r.).

## Bibliografia

Arruda, A., Ovbiagele, J., Dall'Oglio, P. i zespół ROSS, <https://blog.rossintelligence.com/post/announcement> (dostęp: 30.08.2021 r.)

Brennan, T., Dieterich, W., Ehret, B., [https://www.researchgate.net/publication/242249206\\_Evaluating\\_the\\_predictive\\_validity\\_of\\_the\\_COMPAS\\_Risk\\_and\\_Needs\\_Assessment\\_System](https://www.researchgate.net/publication/242249206_Evaluating_the_predictive_validity_of_the_COMPAS_Risk_and_Needs_Assessment_System) (dostęp: 28.07.2021 r.)

[http://www.sn.pl/orzecznictwo/SitePages/Baza\\_orzeczen.aspx](http://www.sn.pl/orzecznictwo/SitePages/Baza_orzeczen.aspx) (dostęp: 23.07.2021 r.)

[http://www.sn.pl/osadzienajwyzszym/SitePages/Organizacja.aspx?ListName=Org\\_BSiASN&ItemSID=13-0f49a991-5a-33-41d9-8006-951cd941d2b5](http://www.sn.pl/osadzienajwyzszym/SitePages/Organizacja.aspx?ListName=Org_BSiASN&ItemSID=13-0f49a991-5a-33-41d9-8006-951cd941d2b5) (dostęp: 30.08.2021 r.)

<https://algolytics.pl/analitka-predykcijna-slovník-pojec/> (dostęp 28.07.2021 r.)

<https://blog.rossintelligence.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.) <https://casetext.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.) <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pl> (dostęp: 23.07.2021 r.)

<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html> (dostęp: 23.07.2021 r.)

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22documentcollectionid%22:\[%- 22JUDGMENTS%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22documentcollectionid%22:[%- 22JUDGMENTS%22]}) (dostęp: 23.07.2021 r.)

<https://legal.thomsonreuters.com/en/products/westlaw> (dostęp: 29.07.2021 r.)

<https://lexmachina.com/> (dostęp: 29.07.2021 r.)

<https://pomoc.wolterskluwer.pl/komentarze-i-publikacje-glosy/> (dostęp: 20.09.2021 r.)

<https://pomoc.wolterskluwer.pl/kompas-orzecniczy/> (dostęp: 20.09.2021 r.)

<https://pomoc.wolterskluwer.pl/linie-orzecnicze/> (dostęp: 20.09.2021 r.)

<https://pomoc.wolterskluwer.pl/omowienia/> (dostęp: 20.09.2021 r.)

<https://www.nsa.gov.pl/baza-orzeczen.php> (dostęp: 23.07.2021 r.) 75 I-3

<https://www.solomonic.co.uk/> (dostęp: 29.07.2021 r.) Kałamarz M., Matysiak M., Modrzejewska

K., Ruszczak, M., *Diagnoza potrzeb prawników w zakresie wykorzystywania narzędzi informatycznych w usługach prawniczych*, Warszawa 2018, [https://legaltechpolska.pl/wp-content/uploads/2018/06/2018.06.25\\_Raport\\_LegalTech\\_ost.pdf](https://legaltechpolska.pl/wp-content/uploads/2018/06/2018.06.25_Raport_LegalTech_ost.pdf) (dostęp: 22.07.2021 r.)

Medvedeva M., Wieling M., Vols M., [https://www.researchgate.net/publication/334051389\\_Using\\_machine\\_learning\\_to\\_predict\\_decisions\\_of\\_the\\_European\\_Court\\_of\\_Human\\_Rights](https://www.researchgate.net/publication/334051389_Using_machine_learning_to_predict_decisions_of_the_European_Court_of_Human_Rights) (dostęp: 28.07.2021 r.)

Ministerstwo Sprawiedliwości, *Podstawowa informacja o działalności sądów powszechnych 2016 rok na tle poprzednich okresów statystycznych*, Warszawa luty 2017, <https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/> (dostęp: 20.07.2021 r.)

Sobczak K., <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/kierunki-orzecnictwa-zdaniem-sedziego-gudowskiego-wazne-ale,496433.html> (dostęp: 20.07.2021 r.)

Wolters Kluwer N.V., Wolters Kluwer 2021 Future Ready Lawyer. *W cieniu pandemii. Raport z badania*. Wolters Kluwer N.V., 2021, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/know/future-ready-lawyer-2021> (dostęp: 26.07.2021 r.)

Wolters Kluwer Polska sp. z o.o., *Raport orzecniczy 2021. Wyzwania i szanse prawnika w pracy z orzeczeniami*, <https://www.wolterskluwer.com/pl-pl/expert-insights/lawinowy-przyrost-orzeczen-nowe-technologie-na-ratunek-najnowszy-raport-ekspertow-wolters-kluwer> (dostęp: 20.07.2021 r.)

Zagórna A., <https://www.sztucznainteligenca.org.pl/iusai-ai-prawo-przepisy/> (dostęp: 29.07.2021 r.)

---

*Niniejszy tekst pochodzi z publikacji Nowe technologie w praktyce prawnika, red. Patryk Ciurak, Grzegorz Wierczyński, wydawnictwo Arche, Biblioteka Palestry, 2021 r.*

---



# Nowe technologie w praktyce prawnika

Redakcja naukowa:  
Patrik Ciurak  
Grzegorz Wierczyński

ARCHE

Biblioteka  
Palestry

Książka *Nowe technologie w praktyce prawnika* powinna stać się podręcznikiem codziennego użytku. Publikacja ta z pewnością pomoże Czytelnikom nie tylko odnaleźć się w cyfrowym świecie, ale też zmienić nastawienie do wszechobecnej cyfryzacji.

**adw. Przemysław Rosati**  
Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej

---

**Wydawnictwo Arche**, ul. 3 Maja 8/1, 81-747 Sopot, tel. 608 696 421,  
[www.wydawnictwo-arche.pl](http://www.wydawnictwo-arche.pl)



### Mateusz Krawczyński

Młodszy konsultant podatkowy w Russell Bedford Poland. Absolwent studiów licencjackich na kierunku Logistyka oraz studiów magisterskich Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość. Wcześniej doświadczenie zawodowe w zakresie podatków zdobywał w jednej z firm z tzw. Wielkiej Czwórki. Specjalizuje się w podatku od towarów i usług, w szczególności pod kątem rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

**Słowa kluczowe:** VAT, stawka 0%, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, WDT, quickfixes, prawo krajowe, prawo unijne, dyrektywa 112, rozporządzenie 2018/1912, TSUE, VAT-UE

## ZAOSTRZENIE PODEJŚCIA W SPRAWIE ZASTOSOWANIA STAWKI 0% DLA WDT ORAZ ZWIĄZANE Z TYM IMPLIKACJE DLA PODATNIKÓW

Od dnia 1 lipca 2020 r. wprowadzono konieczność oparcia się na wykładni literalnej dla warunków formalnych przy stosowaniu stawki 0% dla WDT. Niniejszy artykuł ma za zadanie rozłożyć tę kwestię na czynniki pierwsze, a także pokazać pozostałe wybrane problemy, które pojawiły się dla podatników wraz z wprowadzeniem od tego dnia pakietu quick fixes.

Niniejszy artykuł poruszy zagadnienie zmiany podejścia w sprawie zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Istota tej sprawy opiera się na rozdziwieniu między zapisem literalnym przepisów ustawy o VAT (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 685 z późn. zm., dalej: ustawa o VAT), a wypracowanym orzecznictwem TSUE i polskich sądów administracyjnych w kwestii spełnienia warunków materialnych, jak i formalnych dla możliwości zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów (dalej: WDT). Polskie organy podatkowe stały na stanowisku, iż podatnik dla ww. celu musi spełnić przesłanki łącznie, z kolei polskie sądy administracyjne uważały w ślad za orzecznictwem TSUE, że warunki formalne stanowią kwestię drugorzędną i ich tymczasowe niedopełnienie nie powinno pozbawiać podatnika do prawa do zastosowania stawki 0% przy WDT, ze względu na charakter podatku VAT, w szczególności mając na uwadze zasadę neutralności tego podatku dla przedsiębiorcy (prymat zasady materialnoprawnej). Z kolei po implementacji Rozporządzenia wykonawczego Rady UE 2018/1912<sup>1</sup>, w związku z wdrożeniem do polskiej ustawy o VAT pakietu quick fixes (szybkich poprawek), sytuacja uległa zmianie, gdyż wprowadzono dwie nowe przesłanki materialne, które zmieniły dotychczasową praktykę, niwelując zarazem różnicę zdań między organami podatkowymi oraz sądami

administracyjnymi. Dodatkowo, przy okazji tychże zmian do Rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011<sup>2</sup> ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy VAT wprowadzono art. 45a, który zawiera inny katalog dokumentów udowadniających wywóz towaru niezbędnych do zastosowania stawki 0% dla WDT. W odniesieniu do tych dwóch wątków pojawił się jeszcze trzeci – w związku z niewprowadzeniem przez Polskę pakietu na czas, tj. od 1 lipca 2020 r. zamiast od 1 stycznia 2020 r., pojawił się problem czy w okresie przejściowym stosować „stare” przepisy polskie, czy znowelizowane regulacje unijne. Artykuł ten naświetli więc proces wprowadzenia konieczności stosowania zasad wykładni literalnej dla warunków formalnoprawnych zastosowania stawki 0% dla WDT, które mogą być zarówno korzystne, jak i niekorzystne dla podatnika, nakreślając jednocześnie pojawiające się przy tej okazji komplikacje stanowiące dodatkowe utrudnienie dla przedsiębiorców.

### Wprowadzenie dodatkowych przesłanek materialnych dla celów stosowania stawki 0%

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Z kolei na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy o VAT przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów rozumie się wywóz

1 Pełna nazwa: Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) nr 2018/1912 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniające Rozporządzenie Wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (Dz.Urz.UE.L Nr 311, str. 10).

2 Pełna nazwa: Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L Nr 77, str. 1).

towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 (tj. przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, (z zastrzeżeniem ust. 2-8, które nie mają znaczenia dla rozważań na potrzeby tego artykułu).

Zatem, dla uznania danej czynności za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów musi zaistnieć wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego UE, w wyniku dokonania dostawy tych towarów (przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel). To właśnie świadczy o spełnieniu warunków materialnych dla czynności opodatkowanej VAT jaką jest WDT.

Co więcej zgodnie z art. 41 ust. 3 ustawy o VAT stawka podatku dla WDT wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42, w którym zawarte są warunki do zastosowania tejże stawki, które zostaną dalej szczegółowo omówione.

Jest to tzw. wspólnotowe zwolnienie z prawem do odliczenia. Wynika z niego, iż transakcja wywozu towaru z Polski do innego kraju członkowskiego UE nie jest obciążana podatkiem VAT, a zarazem pozwala dostawcy na odzyskanie VAT uiszczanego przy nabyciu tego towaru, co zapewnia realizację zasady neutralności VAT.

Zasada ta obowiązuje jednak wyłącznie wówczas, gdy w wyniku tego wywozu obowiązek naliczenia VAT ciąży na nabywcy towaru w innym państwie członkowskim UE, w wyniku wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru (dalej: WNT). Na skutek tego podatek VAT i tak zostaje odprowadzony, z tym że na terenie kraju nabywcy, czyli zachodzi zasada opodatkowania VAT w kraju przeznaczenia<sup>3</sup>.

Jak zostało już wspomniane, warunki do zastosowania stawki 0% dla WDT zostały sformułowane w art. 42 ustawy o VAT. Ustęp 1 i 1a ustawy przedstawia prawo obowiązujące w obecnym stanie prawnym:

*1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:*

*1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi;*

*2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;*

*3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.*

*1a. Stawka podatku, o której mowa w ust. 1, nie ma zastosowania, jeżeli:*

*1) podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w art. 100 ust. 1 pkt 1 lub ust. 3 pkt 1, lub*

*2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 100 ust. 8 - chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.*

Ustęp 1 pkt 1 odnosi się przede wszystkim do warunków formalnoprawnych, czyli konieczności rejestracji nabywcy dla celów dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych za pomocą numeru VAT-UE (właściwego dla każdego państwa członkowskiego).

Z kolei punkt 2 dotyczy obowiązku posiadania dowodów, tj. dokumentacji świadczącej o faktycznym wywozie towaru do danego państwa członkowskiego UE.

Następnie punkt 3 również dotyczy warunków formalnoprawnych, tj. konieczności rejestracji podatnika (dostawcy) dla celów dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych za pomocą numeru VAT-UE.

W tym miejscu, należy zaznaczyć, że od 1 lipca 2020 r. w powyższym ust. 1 w pkt 1 po wyrazach „dla podatku od wartości dodanej” dodano wyrazy „który nabywca podał podatnikowi”, natomiast po ust. 1 dodano ust. 1a. W konsekwencji nakreślono dwie nowe reguły, które sprawiły że:

- Ustęp 1 punkt 1 zaczęto traktować jako przesłankę materialnoprawną, której niespełnienie wyklucza zastosowanie stawki 0% dla WDT<sup>4</sup>. Znowelizowane przepisy nie sprezyowały jednak w jakiej formie powinno nastąpić podanie kodu VAT-UE dostawcy przez nabywcę. Z tego powodu istnieje domniemanie, że umieszczenie właściwego i ważnego numeru VAT-UE nabywcy na fakturze to czynność wystarczająca w tym zakresie;
- Kolejnym warunkiem materialnoprawnym dodanym powyższym ustępem 1a w odniesieniu do możliwości zastosowania stawki 0% w WDT jest złożenie przez dostaw-

<sup>3</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 marca 2021 r. o sygn. 0113-KDIP1-2.4012.854.2020.2.KT.

<sup>4</sup> <https://home.kpmg/pl/pl/blogs/home/posts/2021/02/blog-podatkowy-transakcje-w-vat-po-implementacji-pakietu-quick-fixes.html>

cę w ustawowym terminie prawidłowej informacji podsumowującej zgodnie z ww. art. 100 ustawy o VAT. Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami ustawy o VAT, niezłożenie informacji podsumowującej lub złożenie jej z nieprawidłowymi danymi skutkuje koniecznością zastosowania stawki VAT właściwej dla dostawy krajowej, chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśni uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego<sup>5</sup>.

Zmiany te zostały zaimplementowane do ustawy o VAT na podstawie ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r., poz. 1106).

### Problematyczny okres przejściowy

Należy podkreślić, iż Polska zobowiązana była od 1 stycznia 2020 r. wdrożyć do polskiego porządku prawnego przepisy Rozporządzenia wykonawczego Rady UE 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE (dyrektywę VAT) w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz. Urz. UE L 311 z 7.12.2018 r., s. 3).

Jak już wspomniano, przepisy te obowiązują dopiero od 1 lipca 2020 r., jednak Rzeczpospolita Polska, na mocy przepisów unijnych, była zobowiązana do implementacji tej regulacji do końca 2019 r. Co ciekawe, z uwagi na to, że tak się nie stało podatnik miał prawo do

bezpośredniego stosowania przepisów dyrektywy VAT.

„Możliwość ta wynika z zasady bezpośredniego skutku przepisów dyrektywy. Jest to koncepcja wynikająca z orzecznictwa TSUE, która sprowadza się do tego, że w przypadku, gdy obligatoryjne i wystarczająco precyzyjne przepisy dyrektywy nie zostały przez dane państwo członkowskie implementowane, względnie implementacja była nieterminowa lub wadliwa, wówczas wybór pomiędzy zastosowaniem przepisów dyrektywy a przepisów prawa krajowego należy do podatników”<sup>6</sup>.

W praktyce oznacza to, że w okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2020 r. obowiązywały zarówno znowelizowane regulacje art. 138 dyrektywy VAT (odpowiadające art. 42 polskiej ustawy o VAT w obecnym brzmieniu), jak i art. 42 ustawy o VAT w ówczesnym brzmieniu. Zgodnie więc z doktryną bezpośredniego efektu (bezpośredniej skuteczności przepisów dyrektywy) podatnik polski mógł w tym okresie stosować albo przepisy art. 42 polskiej ustawy o VAT (nie w pełni zgodne z art. 138 dyrektywy VAT), albo też bezpośrednio art. 138 dyrektywy z pominięciem przepisów krajowych. Przesłanki dotyczące możliwości bezpośredniego stosowania dyrektywy zostały bowiem spełnione – przepis art. 138 był obowiązkowy i wystarczająco precyzyjny i nie został w terminie implementowany do przepisów krajowych<sup>7</sup>.

Zgodnie z komunikatem Ministerstwa Finansów: „W okresie przejściowym podatnik będzie mógł zastosować przepisy dyrektywy 2018/1910 albo przepisy krajowe ustawy o podatku od towarów i usług. Bez względu na to, czy podatnik zdecyduje się stosować przepisy dyrek-

tywy 2018/1910, czy krajowej ustawy, powinien to czynić konsekwentnie we wszystkich aspektach związanych z rozliczaniem VAT danej transakcji”<sup>8</sup>.

W dalszej części można jednak przeczytać, że: „Dyrektywa 2018/1910 wprowadza wymóg posiadania ważnego numeru identyfikacyjnego VAT przez nabywcę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym rozpoczyna się transport towarów, oraz obowiązek złożenia prawidłowej informacji podsumowującej jako przesłanek materialnych umożliwiających dostawcy zastosowanie zwolnienia (stawki 0%). W obecnych przepisach ustawy o VAT istnieją te wymogi, zatem prawidłowe wywiązanie się przez podatnika z obowiązków wynikających z tych przepisów będzie wypełniało warunki do zastosowania stawki 0% z tytułu WDT również od 1 stycznia 2020 r.”<sup>9</sup>.

Przytoczone wyżej cytaty z komunikatu mogły wprowadzać podatnika w błąd. Co istotne, miał on jedynie charakter informacji prasowej, która w żaden sposób nie chroni podatnika przed skutkami jego zastosowania, ponieważ nie stanowi ani interpretacji ogólnej, ani objaśnień podatkowych.

W tym zakresie można odnieść wrażenie, że zacytowane fragmenty przeczą sobie – z jednej strony resort stwierdził, że dyrektywy VAT nie trzeba stosować, ale z drugiej strony jednak trzeba, zarówno w odniesieniu do wymogu właściwej rejestracji VAT-UE, jak i w kwestii nadania znaczenia prawnego poprawności materialnej informacji podsumowujących.

Odnosnie wątku dotyczącego rejestracji podatników VAT-UE, jak wykazano powyżej w istocie taki wymóg istniał

5 <https://blog-tpa.pl/2020/07/29/nowelizacja-przepisow-vat-w-polsce-implementacja-pakietu-quick-fixes-oraz-inne-zmiany-od-lipca-2020-roku/>

6 T. Michalik, VAT Komentarz, komentarz do art. 22, Seria: Podatkowe Komentarze Becka, Warszawa 2021,

7 T. Michalik, op.cit., komentarz do art. 42.

8 Komunikat Ministerstwa Finansów w sprawie implementacji dyrektywy 2018/1910, tzw. pakiet quick fixes.

9 Tamże.

w polskich przepisach, jednakże TSUE jednolicie stał na stanowisku, iż nie jest to warunkiem stosowania stawki 0%, a polskie przepisy cały czas były niezgodne z unijnymi w tej materii. Szerzej stanowisko TSUE zostanie zacytowane jeszcze w dalszej części artykułu.

Jednak w zakresie drugiej istotnej zmiany, tj. nadania znaczenia prawnego po prawności materialnej informacji podsumowujących, co do stawki 0%, wskazać należy, iż wymóg ten, dopóty nie musiał być stosowany, dopóki nie został implementowany do polskich przepisów (za pomocą dodanego ust. 1a do art. 42)<sup>10</sup>.

Wątpliwości w tym temacie rozwiąły interpretacje indywidualne wydawane w tym czasie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wyrażały one korzystne dla podatników stanowisko podkreślające, że mogą oni nadal udowodnić prawo do zastosowania preferencyjnej stawki VAT, stosując dotychczasowe zasady dokumentowania wynikające z ustawy o VAT.

Takie stanowisko wynika w np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 lutego 2020 r. sygn. 0112-KDIL4.4012.523.2019.2.TKU.: „dla zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wystarczającym jest na gruncie polskich przepisów, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy. Dla udokumentowania takiej dostawy podatnik może także posiadać inne dowody w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.), zgodnie z którym jako dowód należy dopuścić wszystko,

co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”<sup>11</sup>.

### **Różnice między krajową, a unijną kategorią dowodów dokumentujących wywóz towarów**

Przedmiotowa interpretacja i niżej wymienione kolejne odnoszą się do nieco innej kwestii, niemniej pozostającej w temacie. Mowa tu o wspomnianych już wprowadzonych zmianach do Rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy VAT. Dokonano ich poprzez wprowadzenie art. 45a do Rozporządzenia 2018/19<sup>12</sup>. Dodany artykuł 45a odnosi się z kolei do art. 138 dyrektywy VAT (który, jak już wspomniano, odpowiada polskiemu art. 42 ustawy o VAT w obecnym brzmieniu). Poniżej jego treść:

*1. Do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:*

*a) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b),*

*potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy;*

*b) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:*

*(i) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz*

*(ii) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.*

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

*2. Organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1.*

<sup>10</sup> <https://oficynafk.pl/vat/brak-quick-fixes-w-polskich-przepisach-poznaj-praktyczne-konsekwencje-16703.html>

<sup>11</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 lutego 2020 r. o sygn. 0112-KDIL4.4012.523.2019.2.TKU.



3. Do celów ust. 1 następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu:

a) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów;

b) następujące dokumenty:

(i) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;

(ii) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;

(iii) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim<sup>12</sup>.

Z tego wynika, że w prawie unijnym wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. dodatkowe reguły, które spowodowały zwiększenie obowiązków w zakresie gromadzenia dowodów przez podatników po to, żeby udowodnić podstawę domniemania, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z Polski do miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego UE, a w konsekwencji, że stawkę 0% dla WDT można zastosować.

Zgodnie z danymi regulacjami, jako m. in. sprzedawca należy posiadać:

- pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane wskazujące państwo członkowskie przeznaczenia towarów oraz

- co najmniej dwa niebędące ze sobą w sprzeczności dowody z katalogu podstawowego, które zostały wydane przez dwie różne strony niezależne i od siebie nawzajem i od sprzedawcy oraz nabywcy, albo pojedyncze dowody z katalogu podstawowego i dodatkowego (również niebędące ze sobą w sprzeczności, wydane przez dwie różne niezależne strony).

Następnie ustawodawca określił w art. 3a katalog podstawowy odnośnie do tego, jak rozumieć słowo dowody: tj. dokumenty dotyczące wysyłki, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów.

W dalszej części, w ust. 3b, znajduje się również opis katalogu dodatkowego dowodów. Są to potwierdzające dostawę towarów:

- polisa ubezpieczeniowa lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę,
- dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza,
- poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia.

W tym miejscu, w celu porównania, należy odnieść się do dowodów, które zostały sformułowane w polskiej ustawie o VAT. Regulacje te znajdują się w szczególności w art. 42 ust. 1 pkt 2 (wcześniej przytoczonym), ust. 3-5 oraz ust. 11 ustawy.

Na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:

podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju; (...).

Zgodnie z ust. 3 tego artykułu dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju - w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),

(...)

3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku

(...)

- z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.

Ustęp 4 odnosi się do wywozu towarów będących przedmiotem WDT bezpośrednio przez podatnika lub przez nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy. Wtedy w dokumencie należy dodatkowo określić w szczególności: nazwy podatników, adresy ich siedzib, adres dostawy, określenie towarów i ich ilości, potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę czy rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu.

13 W. Kieszowski, Dyrektor KIS interpretuje „quick fix”, 2020, <https://legalis.pl/dyrektor-kis-interpretuje-quick-fix/> (dostęp: 04.01.2022)



Z kolei ustęp 5 dotyczy wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu. W tej sytuacji podatnik oprócz dokumentu, o którym mowa w ust. 3 pkt 3, powinien posiadać dokument wywozu zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, w szczególności: dane dotyczące podatnika i nabywcy, dane potwierdzające że jest to nowy środek transportu, datę dostawy, podpisy podatnika i nabywcy, oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu oraz pouczenie nabywcy o skutkach braku takiego oświadczenia.

W tym zakresie pozostaje jeszcze ustęp 11, wskazujący katalog otwartych dokumentów potwierdzających dokonanie WDT. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku, gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3-5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności:

- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
- 2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
- 3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny - dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;
- 4) dowód potwierdzający przyjęcie przez

*nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.*

W następstwie tego, należy stwierdzić, że powstał swego rodzaju dualizm warunków do spełnienia dla dokumentowania WDT<sup>13</sup>. Przepisy unijne wprowadziły regulacje częściowo tylko pokrywające się lub różniące się od polskich np. (zgodnie z powyższym): konieczność posiadania pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego dokonanie dostawy, obecność co najmniej dwóch niezależnych i niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów wysyłki, zdefiniowanie pojęcia dowodu w kategorii podstawowej tj. przykładowo list przewozowy CMR i konosament czy w kategorii dodatkowej np. polisa ubezpieczeniowa. W rezultacie wystąpiła sytuacja powodująca brak pewności podatników co do stosowania prawa w okresie przejściowym w zakresie implementacji pakietu quick fixes, a więc między styczniem a lipcem 2020 r.

Analogiczne stanowisko dotyczące możliwości stosowania polskich przepisów w okresie przejściowym zostało przedstawione w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.533.2019.2.TK z dnia 11 lutego 2020 r., w której organ podatkowy stwierdził, że: „(...) niespełnienie warunków wprowadzonych ww. rozporządzeniem nie oznacza, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji dostawca będzie musiał udowodnić w inny sposób, zgodnie z dotychczasowymi przepisami ustawy, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione.”<sup>14</sup>.

Takie samo stanowisko wynika także z interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej:

- z dnia 12 lutego 2020 r., sygn.

0112-KDIL1-3.4012.522.2019.1.AKR: „(...) niespełnienie warunków wprowadzonych rozporządzeniem 2018/1912 nie oznacza, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji dostawca będzie musiał udowodnić w inny sposób, zgodnie z dotychczasowymi przepisami ustawy, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione.”<sup>15</sup>;

- z dnia 4 marca 2020 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.800.2019.1.KT: „Zatem posiadanie przez dostawcę dokumentów, o których mowa w art. 42 ust. 3 i 11 ustawy będzie uprawniało – również od dnia 1 stycznia 2020 r. – do zastosowania stawki podatku w wysokości 0% dla wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.”<sup>16</sup>;
- Z dnia 9 marca 2020 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.747.2019.2.JS: „(...) dla zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wystarczającym jest na gruncie polskich przepisów, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy. Dla udokumentowania takiej dostawy podatnik może także posiadać inne dowody w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.), zgodnie z którym jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.”<sup>17</sup>;
- oraz z dnia 13 marca 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.8.2020.1.MK:

<sup>14</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lutego 2020 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.533.2019.2.TK.

<sup>15</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 lutego 2020 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.522.2019.1.AKR.

<sup>16</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 marca 2020 r. o sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.800.2019.1.KT.

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 marca 2020 r. o sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.747.2019.2.JS.

„Zdaniem zatem Organu, mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące przepisy należy stwierdzić, że mimo wejścia w życie od 1 stycznia 2020 r. art. 45a rozporządzenia wykonawczego, zgromadzenie dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 3 i 11 ustawy o VAT (przy spełnieniu pozostałych ustawowych warunków) spowoduje, że warunek zastosowania stawki 0% VAT do WDT, o którym mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT będzie spełniony i tym samym Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do gromadzenia dokumentów, o których mowa w art. 45a rozporządzenia wykonawczego w celu zastosowania stawki 0% VAT do dokonywanych wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.”<sup>18</sup>.

To potwierdza, że fiskus nie kwestionował trzymania się „starych” zasad wynikających z ustawy o VAT, umożliwiając równocześnie podatnikom wybór między przepisami krajowymi, a wspólnotowymi w okresie przejściowym dotyczącym implementacji Rozporządzenia 2018/1912 do polskiego porządku prawnego. Podkreślał natomiast, że podatnik powinien również stosować się konsekwentnie do obranej opcji w tym zakresie.

### **Orzecznictwo polskie, unijne oraz interpretacje podatkowe dotyczące przedmiotowego tematu**

Należy stwierdzić, że linia orzecznicza TSUE w zakresie warunków formalno-prawnych dla zastosowania stawki 0% zaczęła się kształtować w 2016 r. W artykule z tego czasu można np. wyczytać, że: „Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 20.10.2016 r.,

sygn. C-24/15 może w określonym stopniu zmienić wskazaną wyżej praktykę. W orzeczeniu tym podkreślono, że wymóg rejestracji ma charakter formalny, a w związku z tym, jego niespełnienie nie zawsze pozbawi prawa do zastosowania stawki 0%, jeśli faktycznie doszło do przemieszczenia i wykluczone jest oszustwo podatkowe. Jeżeli organy będą mogły potwierdzić dokonanie przemieszczenia oraz to, że jest ono związane z działalnością gospodarczą, to nie powinny kwestionować prawa do 0%.”<sup>19</sup>.

Już z orzeczenia TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, Teleos i in., wynikało, iż poza przesłankami dotyczącymi działania w charakterze podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, nie można uzależniać zakwalifikowania danej czynności od spełnienia warunków formalnych. Cytując za wyrokiem: „(...) należy uznać, że poza przesłankami dotyczącymi działania w charakterze podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi nie można uzależniać od spełnienia jakiegokolwiek innej przesłanki w celu zakwalifikowania danej czynności jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

*W ramach przejściowej regulacji nabycia wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej niezbędne jest, by w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT właściwe władze podatkowe kontrolowały, niezależnie od siebie, spełnienie przesłanek nabycia*

*wewnątrzwspólnotowego oraz zwolnienia od podatku odpowiadającej mu dostawy. Zatem nawet jeśli przedstawienie przez nabywcę deklaracji podatkowej dotyczącej nabycia wewnątrzwspólnotowego może wskazywać na rzeczywiste dokonanie przemieszczenia towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to tego rodzaju deklaracja nie nabrała decydującego znaczenia w zakresie dowodu na dokonanie zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej.”<sup>20</sup>.*

Trybunał wyraził podobne zdanie w orzeczeniu o sygn. C-21/16 w sprawie Euro Tyre z dnia 9 lutego 2017 r., wymieniając również listę innych wyroków TSUE w tej materii: „(...) ani uzyskanie przez nabywcę ważnego numeru identyfikacyjnego VAT w celu dokonania transakcji wewnątrzwspólnotowych, ani rejestracja nabywcy w systemie VIES nie stanowią materialnych przesłanek zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z VAT. Są to wyłącznie wymogi formalne, które nie mogą podważać prawa sprzedawcy do zwolnienia z VAT, ponieważ materialne przesłanki w zakresie dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały spełnione (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 60; z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51; z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 40)”<sup>21</sup>.

Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyżej już wymienionym wyroku TSUE sygn. C-24/15. Co ważne podkreślono w nim kwestię, że stawka 0% ma zastosowanie jeśli towar faktycznie został wywieziony i nie ma ryzyka oszustwa podatkowego. Wtedy dopiero warunki formalne mają drugorzędne znacze-

18 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 marca 2020 r. o sygn. 0111-KDIB3-3.4012.8.2020.1.MK.

19 Samborski M., Czy stawka 0% VAT w przemieszczeniu nietransakcyjnym nie zawsze bezwzględnie wymaga rejestracji w państwie członkowskim UE?, 23.11.2016. <https://mojafirma.infor.pl/moto/logistyka/transport/749080,Czy-stawka-0-VAT-w-przemieszczeniu-nietransakcyjnym-nie-zawsze-bezwzględnie-wymaga-rejestracji-w-państwie-członkowskim-UE.html> dostęp: 04.01.2022 r.

20 Orzeczenie TSUE z dnia 27 września 2007 r. w sprawie o sygn. C-409/04, Teleos i in.

21 Orzeczenie TSUE z dnia 9 lutego 2017 r. w sprawie o sygn. C-21/16 Euro Tyre.

nie: „Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 2005/92, w brzmieniu wynikającym z art. 28h szóstej dyrektywy, a także art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy państwa członkowskiego pochodzenia zwolnienia z podatku od wartości dodanej przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, jeżeli towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione”<sup>22</sup>.

Jakkolwiek co do zasady, organy podatkowe odmawiały podatnikom prawa do zastosowania stawki 0% dla WDT ze względu na brak spełnienia warunków formalnoprawnych pod kątem rejestracji VAT-UE, tak linia orzecznicza Wojewódzkich Sądów Administracyjnych zasadniczo popierała stanowisko TSUE w tym zakresie – oczywiście do czasu zaimplementowania reguł quick fixes do polskiego porządku prawnego od dnia 1 lipca 2020 r. Przykładowo w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2016 r. sygn. I SA/Wr 492/16 czytamy: „W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy skarżący nie dopełnił warunku opisanego w pkt 3 ww. przepisu we wskazanym tam terminie, rejestracji dla potrzeb VAT UE dokonał bowiem z opóźnieniem, tj. już po złożeniu deklaracji rozliczającej ww. WDT. Zastrzegając, że spełnione zostały

pozostałe warunki przewidziane w ww. przepisie uprawniające do stawki 0%. W opinii Sądu – na gruncie tej konkretnej sprawy – stanowisko organu interpretacyjnego wykluczające prawo strony do zastosowania stawki 0% nie ma uzasadnienia, jak słusznie wskazuje skarżący taka wykładnia przywołanych przepisów naruszałaby bowiem zasadę proporcjonalności”<sup>23</sup>.

Do podobnych wniosków doszedł np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. VIII SA/Wa 75/17: „Dokonując oceny zaskarżonej interpretacji Sąd doszedł do przekonania, że przepis art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT rozumiany w ten sposób, że brak spełnienia wymogu rejestracji jako podatnik VAT przed złożeniem deklaracji podatkowej zawierającej rozliczenie dostawy wewnątrzwspólnotowej stanowi samoistną przeszkodę do zastosowania stawki podatku VAT 0%, jest sprzeczny przepisami prawa unijnego, w szczególności z art. 138 ust. 1, w związku z art. 131 i art. 273 dyrektywy VAT 2006/112”<sup>24</sup>.

W tym miejscu pragnę pokazać jeszcze jeden, najbardziej aktualny wyrok WSA – w tym wypadku z siedzibą w Opolu z dnia 18 marca 2021 r. o sygn. I SA/Op 32/21. Zostały w nim zaznaczone pojęcia dobrej wiary podatnika oraz należytej staranności. Dobra wiara to nic innego jak działanie podatnika w przeświadczeniu, że dokonana przez podatnika transakcja nie ma na celu oszustwa podatkowego. Z kolei należyta staranność to uprawdopodobnienie, że podatnik podjął wymagane w danych okolicznościach działania, które mogłyby uchronić go przed udziałem w wyłudzeniu podatku VAT. Mowa tu o działaniach takich jak: sprawdzenie kontrahenta w systemie VIES, zweryfikowanie jego strony inter-

netowej, aktualnych danych kontaktowych itp. Zwrócono również uwagę, podobnie jak w wyżej cytowanym orzeczeniu TSUE o sygn. C-24/15, na oczywistą kwestię braku możliwości wystąpienia oszustwa podatkowego. Zgodnie z tym wyrokiem: „Możliwość odstąpienia od wymogu posiadania przez nabywcę numeru identyfikacyjnego, jeżeli materialne przesłanki zaistnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały spełnione, dotyczy przypadków, gdy sprzedawca nie miał świadomości, jaki jest status nabywcy, zachowując przy tym należyłą staranność w prowadzonej działalności (tzw. dobra wiara). Nie odnosi się natomiast do sytuacji, co ma miejsce w rozpatrywanej sprawie, gdy sprzedawca miał pełną wiedzę o braku spełnienia wymogu w sposób jednoznaczny wynikającego z polskiej ustawy i prawa unijnego (por. wyrok NSA z 1 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 172/17).

*(...) W sytuacji natomiast, gdy ustalone zostało, że brak jest dowodu, by dostawa, z którą związane jest przemieszczenie towaru do innego państwa członkowskiego, nastąpiła na rzecz konkretnego (oznaczonego) podmiotu, w szczególności - jak w niniejszej sprawie - ustalono, że nabywcą jest podmiot nie tylko niezarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego, ale mający siedzibę w (...) i nie zidentyfikowany w kraju dostawy (...) na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych - organy zasadnie uznały, że nie zostały spełnione łącznie wymagane prawem przesłanki do uznania spornych dostaw za WDT i zastosowania do nich stawki 0%. Dodatkowo, jak wynika z uzasadnienia spornej decyzji (str. 14-15 decyzji), nie tylko brak numeru VAT UE, ale i w konsekwencji brak rozliczenia przedmiotowej transakcji jako WNT w (...), stanowiły*

22 Orzeczenie TSUE z dnia 26 października 2016 r. w sprawie o sygn. C-24/15.

23 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2016 r. o sygn. I SA/Wr 492/16.

24 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r. o sygn. VIII SA/Wa 75/17.

*podstawę rozstrzygnięcia organów obu instancji, gdyż stanowiło to nadużycie i naruszenie przepisów prawa, w szczególności zasady neutralności<sup>25</sup>.*

W kontekście przedmiotowego tematu ciekawym przykładem może być również interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 czerwca 2020 r. o sygn. 0112-KDIL-1-3.4012.10.2020.3.AKS. Sprawa dotyczyła podatnika, który zastosował stawkę 23% dla WDT ze względu na to, że w jego ocenie nie był uprawniony do zastosowania stawki 0%, ponieważ nie dopełnił obowiązków rejestracyjnych. Po ich dokonaniu postanowił zapytać organu podatkowego czy może skorygować swoje rozliczenia, poprzez zmniejszenie stawki VAT. Organ uznał jego stanowisko za prawidłowe: „Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że skoro Spółce został nadany właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych przez francuskie władze skarbowe w 2017 r., z mocą wsteczną od 1 stycznia 2016 r., to w odniesieniu do dostaw towarów dokonanych na rzecz Spółki w okresach stycznia, lutego, marca, kwietnia, czerwca, września, października, listopada, grudnia 2016 r., które zostały przemieszczone z terytorium Polski na terytorium innych państw członkowskich Unii Europejskiej, spełniony został warunek określony w art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy.(...)”

Zatem w opisanej sytuacji, w której Wnioskodawca dla opisanych dostaw towarów na rzecz Spółki wystawił faktury ze stawką podatku w wysokości 23% - które zgodnie z rozstrzygnięciem dokonanym w niniejszej interpretacji - podlegają opodatkowaniu stawką podatku

w wysokości 0% jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, Wnioskodawca powinien wystawić faktury korygujące, w których dokona on zmniejszenia stawki podatku z 23% na 0%. Ponieważ wystawiając faktury, w których wykazał błędną (wyższą od należnej) stawkę podatku dla dokonanych dostaw towarów, powinien dokonać ich korekt na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy. Ponadto, faktura korygująca powinna zawierać numer, za pomocą którego Wnioskodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, poprzedzony kodem PL oraz numer, za pomocą którego Spółka jest zidentyfikowana na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego<sup>26</sup>.

### Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, że pozornie niewiele się zmieniło. Dotychczas także na fakturze sprzedawca musiał umieszczać nr VAT nabywcy. Jednakże uchybienie temu obowiązkowi nie powodowało automatycznej utraty prawa do zastosowania stawki 0%, gdyż w orzecznictwie TSUE i polskich sądów administracyjnych przyjął się pogląd, iż kluczowe jest spełnienie warunków materialnych (nabywca musiał posiadać nr VAT bądź przynajmniej być w procesie jego uzyskania), natomiast spełnienie warunków formalnych było kwestią drugorzędną. Obecnie posiadanie numeru VAT nabywcy i wpisanie go na fakturze jest niezbędne. Na tej płaszczyźnie warto odnieść się właśnie do różnicy między wykładnią literalną przepisu art. 42 ust. 1 pkt 1 i 3

ustawy o VAT, a odejściem od niej zarówno TSUE, jak i sądów administracyjnych, ze względów konstrukcyjnych podatku VAT. Od 1 lipca 2020 r. niezgodność ta została wyeliminowana, choć w ocenie autora niniejszej pracy występują tu dwie strony medalu. Po pierwsze, można powiedzieć, że stanowisko Trybunału, jak i w ślad za nim WSA, było dla podatników przychylne. Tymczasowe niespełnienie warunków dot. rejestracji VAT-UE podatnika lub kontrahenta nie mogło pozbawić podatnika do zastosowania stawki 0% dla WDT. Po drugie, mimo wszystko można się jednak zastanowić nad kwestią podatnika, który starał się przewidzieć rezultat wykładni językowej, podczas gdy interpretator odstępował od niej odstępował i opierał się na wykładni systemowej i funkcjonalnej<sup>27</sup>. Podatnikowi niemającemu świadomości w tym zakresie może to stwarzać poczucie niestabilności prawa podatkowego. W tym aspekcie można zacytować głos do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2012 r., sygn. I KZP 15/12: „Mimo kontrowersji i sporów doktrynalnych praktyka prawnicza, zarówno w krajach civil law, jak i common law, w sposób dość jednoznaczny, chociaż nie jednomyślny, opowiedziała się za dyrektywą pierwszeństwa wykładni językowej oraz pomocniczości (subsydiarności) wykładni systemowej i funkcjonalnej. Wykładnia językowa stanowi bowiem najważniejszy sposób interpretacji prawa, co jest oczywistą konsekwencją niemożności ignorowania przez ustawodawcę normalnego, powszechnie przyjętego znaczenia użytych wyrazów<sup>28</sup>.

Dodając do tego kwestie wprowadzonego do dyrektywy VAT art. 45a Rozpo-

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 18 marca 2021 r. o sygn. I SA/Op 32/21.

<sup>26</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 czerwca 2020 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.10.2020.3.AKS.

<sup>27</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002 r., s. 29.

<sup>28</sup> Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2012 r. o sygn. I KZP 15/12.



ządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 określającego odmienny charakter dokumentów udowadniających

wywóz towarów dla stawki 0%, a także wątpliwości jakie przepisy należy stosować w okresie przejściowych, wydaje się,

iż pomoc doradcy podatkowego przy wyjaśnianiu tego typu złożonych przepisów będzie coraz bardziej uzasadniona.

### Summary

Mateusz Krawczyński

#### **VAT, intra-Community supply of goods, WDT, quickfixes, national law, EU law, directive 112, regulation 2018/1912, TSUE, VAT-EU**

This article will highlight the process of introducing the necessity of implementation the rules of literal interpretation for formal conditions in order to apply the 0% rate for Intra-Community Supply. This is related to inputting to the Polish VAT Act the Quick Fixes package from July 1, 2020, which can be perceived both favorably and unfavorably for the taxpayer. At the same time, there will be outlined the complications concerning a different category of evidence for the above-mentioned preferential rate and regarding the interim rules, which constituted an additional obstacles for entrepreneurs.

### Mateusz Cedro

Partner i prokurent w ECDP TAX Żuk Kormorniczak i Wspólnicy sp.k., sprawuje również funkcję Dyrektora Departamentu ds. Postępowań Podatkowych. Doktorant Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Łódzkiego i absolwent prawa na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie. Przebył drogę zawodową od asystenta do wspólnika jednej z czołowych spółek doradztwa podatkowego w kraju. Od początku pracy zawodowej specjalizował się w tematyce prawa podatkowego, uczestnicząc w przeglądach prawnych i podatkowych z zakresu CIT, PIT i VAT, projektowaniu dokumentacji cen transferowych czy tworzeniu mechanizmów uszczelniających rozliczenia podatkowe. Dodatkowo posiada bogate doświadczenie szkoleniowe, przekazując wiedzę z zakresu VAT, CIT, PIT, podatku od nieruchomości czy procedury podatkowej. Autor licznych książek i publikacji na temat prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** Trybunał Konstytucyjny, podatek od nieruchomości, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, PodLokU

## WYROK TK W SPRAWIE PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI (SK 39/19)

Sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę gruntu, budynku lub budowli nie może przesądzać o związaniu tych nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym wyższym obciążeniem w podatku od nieruchomości – tak w dużym skrócie można streścić stanowisko TK, który 24.02.2021 r. wydał przedmiotowy wyrok (SK 39/19, Legalis).

Sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę gruntu, budynku lub budowli nie może przesądzać o związaniu tych nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym wyższym obciążeniem w podatku od nieruchomości – tak w dużym skrócie można streścić stanowisko TK, który 24.02.2021 r. wydał przedmiotowy wyrok (SK 39/19, Legalis).

Analizowany tutaj wyrok to kolejne w ostatnich latach<sup>1</sup> stanowisko TK dotyczące podatku od nieruchomości. Podatku, który w założeniach miał być prostym, nieskomplikowanym zobowiązaniem fiskalnym, w związku z którym – jak widać – TK przez kolejne lata musi rozstrzygać coraz to nowe wątpliwości interpretacyjne.

W perspektywie przyszłych lat zapewne zapadną rozstrzygnięcia następnych problemów praktycznych, z jakimi będą się na co dzień spotykali przedsiębiorcy, próbując rozliczyć się z tego obciążenia podatkowego. Wydaje się, że analizowany poniżej wyrok TK to kolejny argument na to, iż regulacje dotyczące podatku od nieruchomości powinny zostać unormowane całkowicie od nowa.

### Przyczyna sporu

W tym miejscu należy wskazać, iż przedmiotem sporu rozstrzygniętego przez TK była dokładnie treść art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b PodLokU, który to przepis w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2015 r. uzależniał zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od

nieruchomości do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko i wyłącznie od samego faktu, iż właściciel jest przedsiębiorcą a przedmiot opodatkowania może być wykorzystywany w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU w brzmieniu do 31.12.2015 r. stanowił, iż: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust.1 pkt 1 lit. b PodLokU, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Tym samym literalnie, stan prawny wynikający z PodLokU obowiązujący do 31.12.2015 r. doprowadzał do zwiększenia obciążenia finansowego osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą (poprzez wymóg stosowania wyższej stawki podatku od nieruchomości, tj. stawki przewidzianej dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) niezależnie od tego, czy grunty, budynki i budowle faktycznie, będące jego własnością, były w ogóle związane z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Innymi słowy – przyczyną problemu była niefortunna konstrukcja przepisów PodLokU, tj. art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU, który na potrzeby

<sup>1</sup> Przykładowo wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15, oraz wyrok z 12.12.2017 r., SK 13/15, Dz.U. z 2017 r. poz. 2372.

opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie uwzględniał w ogóle tego, czy dana nieruchomość jest faktycznie, a nawet, czy może w przyszłości być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej, tylko jednoznacznie wskazywał na to, że sam fakt jej posiadania skutkuje związaniem tego gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej (czyli wymogiem stosowania wyższej stawki w podatku od nieruchomości).

### Przebieg sporu

Organ wykonawczy JST – burmistrz – jako organ podatkowy właściwy w sprawie podatku od nieruchomości, wydał podatnikowi decyzję w przedmiocie tego podatku za r2015 r., w której ustalił podatnikowi (osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą) wysokość podatku od nieruchomości na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków oraz posiadanych informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych należących do przedsiębiorcy.

Z mechanizmem wyliczenia kwoty należności tytułem podatku od nieruchomości nie zgodził się podatnik, kwestionując w złożonym odwołaniu zastosowanie wyższej stawki podatku dla nieruchomości, które niebyły przezeń wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej.

Przedsiębiorca konkretnie zarzucił organowi m.in. naruszenie art. 187 § 1 OrdPU w zw. z art. 191 OrdPU, przez wybiórcze zebranie i rozważenie materiału dowodowego, a w konsekwencji wadliwe uznanie, że przedmiotowe nieruchomości mają związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, oraz art. 2 ust. 1 pkt 1–3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU, przez błędną wykładnię przepisów polegają-

cą na zajęciu stanowiska, że wszystkie grunty, budynki i budowle nabyte przez osobę fizyczną prowadzącą jednocześnie działalność gospodarczą, należy opodatkować w stawce przewidzianej dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nawet gdy nieruchomości nie są częścią przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną, a stanowią odrębny majątek prywatny osoby fizycznej (czyli nie są wykorzystywane w prowadzonej przez tę osobę działalności gospodarczej).

Podatnik, uzasadniając w odwołaniu swoje stanowisko, zwrócił przede wszystkim uwagę na to, że część posiadanych przezeń nieruchomości nie tylko nie jest faktycznie wykorzystywanych w związku z prowadzoną przezeń działalnością gospodarczą, ale nie ma najmniejszego związku z tą działalnością, tj. stanowią one tylko i wyłącznie składniki majątku prywatnego.

Przedsiębiorca wskazał na to, że burmistrz przeprowadził nieprawidłową wykładnię regulacji PodLokU, na skutek czego przyjął, iż sam fakt posiadania nieruchomości przez osobę fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą jest wystarczającą przyczyną do zakwalifikowania danej nieruchomości, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości związane go z działalnością gospodarczą.

Zdaniem podatnika o zastosowaniu wyższej stawki podatkowej w podatku od nieruchomości nie może decydować jedynie kwestia podmiotowa (czyli wyłącznie okoliczność posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę), przy równoczesnym niezwróceniu uwagi na kwestię przedmiotową nieruchomości (tj., jakie jest związanie tej nieruchomości z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą).

Przedsiębiorca podkreślił, iż zastosowanie się do wykładni przepisów PodLokU dokonanej przez organ skutkować będzie zawyżonym opodatkowaniem osób fizycznych prowadzących indywidualną działalność gospodarczą, które są jednocześnie posiadaczami nieruchomości użytkowanych w ramach majątku prywatnego.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze nie podzieliło wskazanej w odwołaniu argumentacji i stwierdziło<sup>2</sup>, iż w świetle art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b PodLokU, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Konsekwentnie SKO wydało decyzję potwierdzającą stanowisko burmistrza, tj. że samo posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez osobę fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą skutkuje tym, że są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym organ odwoławczy uznał, że w sprawie prawidłowo zastosowano wyższą stawkę podatku od nieruchomości. Zdaniem SKO, posiadanie nieruchomości w ramach majątku prywatnego pozostaje bez znaczenia, gdyż nieruchomości niewykorzystywane w danym momencie przez podatnika na cele związane z prowadzoną przezeń działalnością lub gdzie prowadzona jest przezeń inna rodzajowo działalność niż gospodarcza, zawsze będą związane z działalnością gospodarczą przez sam fakt ich posiadania.

<sup>2</sup> Decyzja SKO z 25.5.2015 r., Nr SKO.Pod./4140/409/2015.

Kolegium, argumentując za słusznością podjętej decyzji, wskazało, iż przepisy PodLokU nie określają, że to charakter wykorzystania nieruchomości decyduje o jej związaniu z działalnością gospodarczą – literalna treść przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU wskazuje, że wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę (z tym zastrzeżeniem, że wyjątek stanowią budynki mieszkalne i grunty związane z tymi budynkami oraz grunty pod jeziorami i zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, a także grunt, budynek lub budowla, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych).

W wydanej decyzji SKO zwróciło również uwagę na to, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym (przedmiot opodatkowania naliczany jest od posiadania, a nie od dochodu wygenerowanego przez podatnika dzięki posiadaniu danej nieruchomości), w konsekwencji czego prawidłowe jest twierdzenie, iż o tym, czy dana nieruchomość będzie podlegać opodatkowaniu z zastosowaniem wyższej stawki, decyduje wyłącznie sam fakt posiadania jej przez osobę fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą, a nie sposób, w jaki faktycznie ta nieruchomość jest wykorzystywana przez właściciela.

Organ odwoławczy zwrócił w wydanej decyzji uwagę, iż za słusznością stanowiska SKO i burmistrza w tej sprawie przemawia również linia interpretacyjna PodLokU stworzona przez sądy administracyjne, które również wskazują, iż za przyjęciem związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej przemawia tylko i wyłącznie fakt ich posiadania przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą<sup>3</sup>.

Podsumowując zawarte w tej decyzji stanowisko SKO, organ ten wskazał, że w świetle przeprowadzonej przezeń analizy art. 1a ust. 1 i pkt 3 PodLokU do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone powinny być także te grunty i budynki, które nie są wprawdzie wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, znajdując się w majątku prywatnym, ale ich cechy oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej powodują, że mogą być one (choć nie muszą) wykorzystywane na ten cel.

Z takim rozstrzygnięciem nie zgodził się podatnik, który na otrzymaną decyzję SKO wniósł skargę do WSA w Krakowie.

### Stanowisko sądów administracyjnych w sporze

W skardze do WSA przedsiębiorca powtórzył dotychczasowe zarzuty, dotyczące m.in. błędnej wykładni przepisów PodLokU dokonanej przez SKO, a polegającej na zajęciu stanowiska, że wszystkie grunty, budynki i budowle nabyte przez osobę fizyczną prowadzącą jednocześnie działalność gospodarczą należy opodatkować w stawce przewidzianej dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nawet wówczas, gdy nieruchomości nie są częścią przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną, a stanowią jej odrębny majątek prywatny.

W skardze podniesiono także, że na potrzeby podatku od nieruchomości dla ustalenia, czy dany grunt, budynek lub budowla może zostać uznany jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (czyli w konsekwencji opodatkowany wyższą stawką podatku od nieruchomości), organ podatkowy

powinien przeanalizować, czy ta konkretna nieruchomość jest posiadana przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Przy tym podatnik zwrócił uwagę na to, że właśnie w przypadku osób fizycznych prowadzących indywidualną działalność gospodarczą powstaje problem z tym ustaleniem, gdyż ta grupa przedsiębiorców niejako pełni podwójną rolę – jako właściciel, o czym mowa poniżej.

Innymi słowy – zdaniem podatnika, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne w takiej sytuacji jest ustalenie, czy dany podatnik – osoba fizyczna – posiada nieruchomość jako przedsiębiorca, czy też w ramach majątku osobistego (tj. jako osoba „prywatna”).

W odpowiedzi na skargę, organ wniósł o jej oddalenie, w całości podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko i argumentację – zaprezentowane w zaskarżonej przez podatnika decyzji.

WSA w Krakowie nie podzielił stanowiska przedsiębiorcy i wydał wyrok<sup>4</sup> stwierdzający, iż wszystkie grunty, budynki i budowle nabyte przez osobę fizyczną, jednocześnie prowadzącą działalność gospodarczą, należy opodatkować w stawce przewidzianej dla gruntów, budynków i budowli – związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Sąd oparł swoje zdanie na wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU, której literalna treść wskazuje, iż sam fakt posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, i przesądza o zastosowaniu wyższej stawki podatku.

Wobec powyższego, skoro treść przepisu prawa jest – zdaniem WSA w Krakowie – tak

3 Wyrok WSA w Opolu z 28.6.2010 r., I SA/Op 160/10, Legalis; wyrok WSA w Rzeszowie z 24.5.2012 r., I SA/Rz 729/11, Legalis; wyrok WSA w Gdańsku z 7.3.2012 r., I SA/Gd 1294/11, Legalis; wyrok NSA z 1.7.2014 r., II FSK 1349/14, Legalis; wyrok NSA z 18.2.2014 r., II FSK 581/12, Legalis.

4 Wyrok WSA w Krakowie z 6.11.2015 r., I SA/Kr 1263/15, Legalis.



jednoznaczna, to wszystkie nieruchomości, których właścicielem jest przedsiębiorca (niezależnie od tego, czy są tylko niewykorzystywane w danym momencie, czy też nawet wykorzystywane są na potrzeby działalności niegospodarczej), należy uznać za związane z działalnością gospodarczą. Jak podkreślono wielokrotnie w uzasadnieniu przedmiotowego wyroku, w definicji prawnej nie ma warunku dotyczącego wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, co oznacza, że dla zastosowania wyższej stawki podatku od nieruchomości wystarczy tylko i wyłącznie sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę.

Zdaniem sądu podatnik zasadnie podniósł w złożonej skardze, że w wyniku wykładni PodLokU osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą występuje w dwojakim charakterze (jako osoba prywatna w zakresie swojego majątku osobistego i równocześnie jako przedsiębiorca), jednak wynika to tylko ze specyfiki posiadanego majątku, który jednocześnie powiązany jest z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ale zarazem jest też majątkiem służącym realizacji osobistych potrzeb życiowych podatnika lub jego rodziny.

Mimo wskazania na słuszność w tym względzie oceny sytuacji przedsiębiorców, WSA w Krakowie podkreślił, że do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – powinny być zaliczone także te grunty i budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj prowadzonej działalności powodują, że potencjalnie mogą być one wykorzystywane na ten cel.

W wydanym wyroku WSA zajął odmienne niż dotychczas wypracowane przez sądy

administracyjne stanowisko, iż zastosowanie znajduje wykładnia językowa art. 1a ust.1 pkt 3 PodLokU, zgodnie z którym o tym, czy nieruchomość podlega opodatkowaniu stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości, tj. jako nieruchomość związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b PodLokU), decyduje sam fakt jej posiadania przez podmiot o statusie przedsiębiorcy, wpisany do rejestru przedsiębiorców, a nie sposób, w jaki faktycznie jest wykorzystywana. Wyrok był jednak dla skarżącego podatnika niekorzystny.

Konsekwentnie, od wskazanego powyżej wyroku WSA w Krakowie, przedsiębiorca złożył skargę kasacyjną do NSA, który to sąd wyższej instancji uznał, że nie zastępuje ona na uwzględnienie<sup>5</sup>.

W uzasadnieniu skargi, podatnik podniósł ponownie m.in. zarzut naruszenia PodLokU przez uznanie, że o zastosowaniu wyższej stawki podatkowej w podatku od nieruchomości może decydować jedynie kwestia podmiotowa (czyli wyłącznie posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę), przy równoczesnym niezwróceniu uwagi na kwestię przedmiotową nieruchomości (tj., jakie jest związanie tej nieruchomości z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą).

NSA poniósł natomiast, iż jeśli nieruchomość znajduje się w posiadaniu przez osobę fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą, to o tym, czy jest, czy nie jest z nią związana w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 3 PodLokU, decyduje kwestia, czy jest ona w jakimkolwiek stopniu wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej lub co istotne, czy może być wykorzystana na ten cel (biorąc jednocześnie pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości

i rodzaj prowadzonej przez danego przedsiębiorcę działalności gospodarczej).

Zdaniem sądu, o gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości (czyli zastosowaniu wobec niej wyższej stawki podatku od nieruchomości) powinno decydować m.in. ujęcie tej nieruchomości w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do KUP wydatków dotyczących tej nieruchomości.

W wyroku NSA, podobnie jak uprzednio WSA w Krakowie, zwrócił jednak uwagę na to, że nie są to wyłączne warunki, jakie decydują o zakwalifikowaniu nieruchomości na potrzeby podatku od nieruchomości. Zdaniem sądu, do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinny zostać zaliczone także te nieruchomości, które są nawet tylko przejściowo niewykorzystywane przez przedsiębiorcę w prowadzonej przezeń działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj powodują, że potencjalnie mogą one zostać w przyszłości wykorzystywane właśnie na ten cel.

Tym samym, odnosząc się do stanowiska burmistrza, SKO i WSA w Krakowie, NSA wskazał na to, że skoro podatnik w przedmiotowej sprawie posiada nieruchomości, które jak wynika ze stanu faktycznego mogą posłużyć wyłącznie jego przyszłym możliwym celom przemysłowo-gospodarczym, to skoro istnieje duże prawdopodobieństwo wykorzystania tych nieruchomości na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, dotychczasowe rozstrzygnięcia były prawidłowe.

Podsumowując, w świetle przeprowadzonej wykładni przepisów NSA stwierdził, że do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospo-

<sup>5</sup> Wyrok NSA z 16.5.2017 r., II FSK 791/16, Legalis.

darczej powinny być zaliczone także te grunty i budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej działalności gospodarczej, ale ich cechy powodują, że realnie mogą być one wykorzystywane na ten cel. Innymi słowy, dla spornych nieruchomości zastosowanie – zdaniem sądu – powinna znaleźć stawka, którą PodLokU przewiduje dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Konsekwentnie, zdaniem NSA, nieruchomości niewykorzystywane w danym momencie lub nieruchomości, w których prowadzona jest innego rodzaju działalność, niż gospodarcza, należy jednak uznać za związane z działalnością gospodarczą, gdyż przepisy prawa nie zawierają uwarunkowań wykorzystywania nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Dla opodatkowania wyższą stawką podatku od nieruchomości wystarczy sam fakt istnienia prawdopodobieństwa wykorzystania tych nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą.

### **Skarga do TK i stanowiska zgłaszających udział w postępowaniu**

Wobec wyczerpania przysługujących podatnikowi środków zaskarżenia (od wyroku NSA środek odwoławczy nie przysługuje, wobec czego orzeczenie to jest prawomocne i ostateczne) przedsiębiorca złożył skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego. Skarżący wniósł konkretnie o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b PodLokU (oczywiście w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2015 r.), w zakresie, w jakim „uzależnia zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowa-

dzeniem działalności gospodarczej (co skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości w wyższej stawce) wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną (będącą właścicielem nieruchomości) działalności gospodarczej, a niezależnie od tego, czy grunty, budynki i budowle faktycznie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP oraz z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

W ocenie podatnika, wskazane regulacje PodLokU doprowadzają do naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP, ponieważ stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, gdyż nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości o charakterze sankcyjnym tylko z tego tytułu, że – będąc właścicielem nieruchomości – jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, mimo iż posiadane przez podatnika nieruchomości nie są faktycznie związane z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Jednocześnie, w skardze konstytucyjnej podatnik wskazał, iż powołane przepisy PodLokU naruszają art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP z uwagi na to, że stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, gdyż nakładają na podatnika prowadzącego działalność gospodarczą podatek od nieruchomości wyliczony według wyższej stawki, tylko dlatego, że jest on właścicielem nieruchomości jednocześnie prowadzącym działalność gospodarczą (mimo iż posiadane przez niego nieruchomości nie są faktycznie związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą).

W sprawie wypowiedział się Prokurator Generalny, którego zdaniem w przedmiotowej skardze doszło do próby za-

kwestionowania przez podatnika wyroku NSA, a w zakresie kompetencji TK nie znajduje się przecież ocena i weryfikacja zasadności orzeczeń sądowych zapadłych w konkretnych sprawach. W imieniu ustawodawcy wypowiedział się natomiast Marszałek Sejmu, który wniósł o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU w zakresie, w jakim odnosi się do przeznaczonych na cele przemysłowe gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy, jest zgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w związku z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Co interesujące, w sprawie nie wypowiedział się Rzecznik Praw Obywatelskich, który nie zgłosił swojego udziału w tym postępowaniu.

### **Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego**

Trybunał Konstytucyjny przyjął, że dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy najistotniejsza jest ocena, czy zaskarżony przepis PodLokU jest zgodny z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) między prawem jednostki do własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) a obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji RP).

W ocenie TK przedsiębiorcy nie powinni być obciążani wyższą stawką podatku od nieruchomości wyłącznie dlatego, że są w posiadaniu nieruchomości, które przecież nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Jak podkreślił TK, opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i nie-mogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

W ocenie TK, przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU wprowadził mechanizm, który jest nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nierozróżnieniu przypadku, w którym:

1) podatnik jest w posiadaniu nieruchomości, ale nie wykorzystuje ich lub nie może ich wykorzystać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, od

2) podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej.

Zdaniem TK, warunek wprowadzający opodatkowanie uzależnione tylko od faktu posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, nie realizuje wyłącznie celu fiskalnego, jaki powinien wynikać z przepisów PodLokU, przez co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie naruszenia prawa do własności, na które zwrócił uwagę skarżący podatnik.

Jednocześnie TK wskazał, iż art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU nie spełnia warunków proporcjonalności (określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, stanowiącym adekwatny wzorzec kontroli regulacji prawa daninowego). Stanowisko to Trybunał uzasadnił faktem, iż zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b PodLokU) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów (w sposób nieuzasadniony zwiększa ich obciążenie fiskalne).

Mając na uwadze analizowany wyrok TK, można sformułować tezę, że art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności

gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP.

### Wnioski końcowe

Przedmiotem sporu, który doprowadził do analizowanego tutaj wyroku TK, pozostaje przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2015 r. Regulacja ta stanowiła, iż grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b PodLokU, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Literalna treść przepisu rzeczywiście pozwalała na stwierdzenie, że PodLokU niestusznie doprowadza do zastosowania wyższej stawki w podatku od nieruchomości wobec osób fizycznych prowadzących indywidualną działalność gospodarczą, tylko z uwagi na fakt że posiadają nieruchomość (niezależnie od tego, że nie jest ona wykorzystywana w prowadzonym przedsiębiorstwie).

Tym samym należy zgodzić się ze stanowiskiem zaprezentowanym przez TK. że w sprawie występuje niezgodność treści PodLokU z Konstytucją RP (konkretnie polegająca na niewyważeniu konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów w postaci płacenia podatków i innych danin publicznych wynikającego z art. 84 Konstytucji RP i na naruszeniu prawa własności wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP).

Jak widać w orzecznictwie, wyrok TK już przyczynił się do zmiany stanowisk sądów administracyjnych, czego przykładem jest m.in. wyrok NSA z 18.3.2021 r. III FSK 2595/21, który pozwala na postawienie tezy, iż w sytuacji, gdy dana nieruchomość nie ma związku z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, nie jest, a nawet nie może być w niej wykorzystywana, to organ podatkowy obowiązany jest rozważyć stanowisko podatnika i w razie potrzeby przeprowadzić też dodatkowe postępowanie dowodowe, i odnieść się do tej kwestii w podejmowanym rozstrzygnięciu; jak też inny wyrok NSA, który powołany jest bezpośrednio poniżej.

Niemniej jednak wydaje się, że związek ten, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane za związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności, jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej podmiotu, który prowadzi także inny rodzaj działalności, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości (wyr. NSA z 4.3.2021 r., III FSK 899/21).

### Konsekwencje

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dokładną treść sentencji analizowanego tutaj wyroku TK, gdzie użyte jest określenie: „(...) przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą (...)”, co sugeruje, że pomimo tego, że TK w przedmiotowej sprawie przeprowadził rozważania dotyczące zdublowanej roli przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą, to warto rozważyć, czy przedmiotowy wyrok może mieć też zastosowanie wobec pozostałych podatników.

Co ważne w tej sprawie, treści sentencji nie można uznać za niecelowe rozszerzenie stanowiska TK, gdyż historycznie TK, gdy tak uznawał za zasadne, dokonywał już w podatku od nieruchomości zawężenia niekonstytucyjności przepisu [np. takie zawężenie odnajdujemy w sentencji wyroku TK z 12.12.2017 r. (SK 13/15, Legalis), w którym TK orzekł w sprawie współwłasności, i wyraźnie wskazał na to, że niezgodny z Konstytucją RP jest art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a PodLokU, rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem].

Tym samym, skoro w analizowanym tutaj wyroku z 24.2.2021 r. TK takiego zawężenia nie dodał, to oznacza to, że nie tylko przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi prowadzącymi indywidualną działalność gospodarczą mają otwartą drogę nie tylko do obniżenia obciążenia z tytułu podatku od nieruchomości,

przy czym ten wyrok TK otwiera również podatnikom (zarówno przedsiębiorcom będącym osobami fizycznymi, jak i osobami prawnymi) drogę do odzyskania nadpłaty powstałej za ostatnie 5 lat. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, iż przedsiębiorcy nie muszą czekać na działania ustawodawcy dotyczące zmiany niekonstytucyjnego przepisu PodLokU – sam wyrok TK stanowi wystarczającą podstawę do zmiany obciążenia tytułem podatku od nieruchomości i odzyskania niesłusznie zapłaconego podatku.

Powyższe działanie umożliwiające zwrot części uregulowanego podatku od nieruchomości może mieć poważne znaczenie zwłaszcza w sytuacji, gdy w wyniku pandemii COVID-19 znaczna część przedsiębiorstw w Polsce przestała wykorzystywać niektóre z posiadanych nieruchomości na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Zaistniała w 2020 r. sytuacja epidemiologiczna doprowadziła do przymusowego zamknięcia wielu branż polskiej gospodarki, co w drastyczny sposób obniżyło przychody przedsiębiorców, którzy mimo lockdown musieli uregulować i tak swoje zobowiązania fiskalne, w tym również podatek od nieruchomości. Branża hotelarska, turystyczna, gastronomiczna czy sportowa ma dzięki analizowanemu wyrokowi TK szansę zatem na odzyskanie niesłusznie zapłaconego według wyższej stawki podatku, co w przypadku niektórych przedsiębiorstw może umożliwić przetrwanie.

Mimo że wyrok TK z 24.2.2021 r. (SK 39/19, Legalis), zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez TK interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU ma on uniwersalne znaczenie. Zawarta w sentencji

tego wyroku wypowiedź odnosi się bowiem do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną (wyr. NSA z 4.3.2021 r., III FSK 895/21, Legalis).

Niecały tydzień później analogiczne stanowisko zajął – w swoim rozstrzygnięciu – WSA w Rzeszowie.

Należy stwierdzić, że sam fakt posiadania budynku czy też gruntu przez przedsiębiorcę jest niewystarczający do przyjęcia, że jest on związany z działalnością gospodarczą. Konieczne zapewne jest ustalenie, że w takiej działalności jest wykorzystywany. W przedmiotowej sprawie organy, nie wyjaśniając, jaki jest związek gruntu i budynku z działalnością gospodarczą, naruszyły przepisy prawa procesowego, a naruszenie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W zależności od ustaleń w tym zakresie może się aktualizować podstawa do opodatkowania tych przedmiotów opodatkowania stawką najwyższą lub też nie. Konieczne będzie rozważenie poglądów, jakie TK wyjawi w uzasadnieniu wskazanego wyroku. Niewystarczające do przyjęcia opodatkowania gruntu i budynku stawką najwyższą jest oparcie orzeczenia tylko i wyłącznie na złożonej przez skarżącą informacji. Odnosi się ona do pojęcia związania gruntu i budynku z działalnością gospodarczą, któremu to pojęciu aktualnie TK nadał nową wartość, wykluczając z tej definicji takie stany, gdzie o związaniu z działalnością gospodarczą mogłoby przesądzać samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę (wyr. WSA w Rzeszowie z 11.3.2021 r., I SA/Rz 1/21, Legalis).



**Podstawa prawna:**

art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b PodLokU,

art. 84 Konstytucji RP..

---

*Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck Zmiany w podatkach i księgowości 2021 z uwzględnieniem tarcz antykryzysowych (seria: Prawo w praktyce, rok: 2021) + płyta CD, pod red. prof. nadzw. dr hab. Artura Hołday - Księgarnia.beck.pl.*

---

**Summary**

Mateusz Cedro

**Wyrok TK w sprawie podatku od nieruchomości (SK 39/19)**

Autor rozpatruje wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dotyczącej komplementarności przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (PodLokU) z prawem dotyczącym podatków od nieruchomości. Zwraca uwagę na fakt, że konstrukcja przepisów PodLokU, tj. art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU, nie uwzględnia tego, czy dana nieruchomość jest faktycznie, a nawet, czy może w przyszłości być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej, tylko jednoznacznie wskazuje na to, że sam fakt jej posiadania skutkuje związaniem tego gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej (czyli wymogiem stosowania wyższej stawki w podatku od nieruchomości). W ocenie TK przedsiębiorcy nie powinni być obciążani wyższą stawką podatku od nieruchomości wyłącznie dlatego, że są w posiadaniu nieruchomości, które przecież nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej

**Darya Bannaya**

Młodszy konsultant podatkowy. Absolwent kierunku Prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent kierunku Globalny Biznes, Finanse i Zarządzanie w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Laureatka konkursu Ministerstwa Finansów „Podatkowi Liderzy” 7. edycja. Prowadząca szkoleń oraz konferencji skierowanych dla cudzoziemców w tematyce podatkowych aspektów prowadzenia i założenia biznesu w Polsce. Specjalizuje się w prawie podatkowym, doradzając klientom w bieżących sprawach związanych przede wszystkim z podatkami dochodowymi. Autorka i współautorka publikacji o tematyce prawnopodatkowej.

**Słowa kluczowe:** podatnik, ordynacja podatkowa, VAT, WIS, interpretacja indywidualna, obrót gospodarczy, organ podatkowy, zobowiązanie podatkowe, orzecznictwo, NSA, WSA, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn.

## WIĄŻĄCA INFORMACJA STAWKOWA A INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA – ANALIZA PORÓWNAWCZA

WIS oraz interpretacja indywidualna są zupełnie odrębnymi instytucjami prawnymi, chociaż na pierwszy rzut oka wydają się być do siebie bardzo podobne. Niniejszy artykuł ma na celu zaprezentowanie różnic tych dwóch konstrukcji. Analiza prawno-porównawcza instytucji wiążącej informacji stawkowej (dalej również zwana: WIS) oraz interpretacji indywidualnej została dokonana poprzez prezentację ich konstrukcji, a także podstaw prawnych ich funkcjonowania.

Celem przedstawionej analizy jest wsparcie podatnika w wyborze odpowiedniego wniosku składanego do organu podatkowego w przypadku wystąpienia wątpliwości. Poprzez zaznajomienie się z cechami charakterystycznymi WIS i interpretacji indywidualnej podatnik będzie mógł trafnie wybrać formę wsparcia w stosowaniu skomplikowanych przepisów podatkowych.

### Koncepcje interpretacji indywidualnej oraz wiążącej informacji stawkowej

Interpretacja prawa podatkowego jest instytucją występującą w prawie polskim od ponad 20 lat. W tym czasie ewoluowała i zmieniała się na potrzeby dostosowania się do dynamicznego rozwoju praktyki legislacyjnej oraz zmian warunków, w których funkcjonowało społeczeństwo. Przepisy dedykowane tej instytucji znajdują się w art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2021r. poz. 1540, 1598, dalej zwana jako: Ordynacja Podatkowa, OP).

Głównym celem tej instytucji jest pomoc podatnikom w identyfikacji zakresu swoich zobowiązań podatkowych poprzez wyjaśnienie bądź dokonanie subsumpcji litery prawa do stanu faktycznego w przypadku wątpliwości stosowania odpowiednich przepisów prawa podatkowego w określonych sytuacjach. Prawo podatkowe jest jedną z najbardziej skomplikowanych gałęzi prawa, między innymi poprzez złożoność regulacji oraz częstotliwość zmian, uchylanie przepisów, wprowadzenie nowych bądź modyfikacji już istniejących

instytucji. Interpretacje indywidualne mają głównie na celu dostarczenie pewności stosowania przepisów prawa podatkowego przez podmioty pod niego podlegające.

Instytucja indywidualnej interpretacji została uregulowana w Ordynacji Podatkowej w 2003 roku. Co istotne, „wtedy to, w szczególności, bezpośrednio w ustawie uregulowano skutki podatkowe zastosowania się do interpretacji indywidualnej. Wskazano, że owo zastosowanie się „nie może szkodzić” adresatowi, jednak nie zwalnia go z obowiązku zapłaty podatku”<sup>1</sup>. Wadą był brak możliwości zapytania o interpretację odnośnie do zdarzeń przyszłych, dopuszczalne były bowiem jedynie interpretacje, w których wnioskodawca przedstawiał stan faktyczny; ponadto, wydawanie interpretacji było rozproszone – zajmowali się tym naczelnicy urzędów skarbowych i celnych, wójtowie, burmistrzowie oraz prezydenci miast<sup>2</sup>.

W związku z tak obszerną liczbą podmiotów, którym przysługiwało prawo pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, trudno było o jednolitość oraz wspólną linię interpretacyjną przepisów prawa podatkowego.

Duże zmiany nastąpiły z początkiem 2005 roku, kiedy to przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych napisano niemal od podstaw. Uregulowania te „uksztaltowały w nowy sposób postępowanie w sprawie wydania interpretacji (włącznie z trybem odwoławczym) oraz charakter i skutki wydawanego w jego wyniku aktu. Nade wszystko wprowadzały jednak niezwykle daleko idące i niefortunne

1 K.F. Turzyński, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*, Warszawa 2015, s.15  
2 Ibidem, s. 16

zmiany zakresu ochrony udzielonej interpretacją<sup>3</sup>. Wadliwość tych przepisów doprowadziła do krytyki ze strony Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, iż „potrzebna jest nie tyle fragmentaryczna nowelizacja czy uchylenie wybranych przepisów, ile kompleksowa reforma całej instytucji, w tym eliminacja jej obecnego kształtu normatywnego z obrotu prawnego”<sup>4</sup>.

Kolejna istotna nowelizacja przepisów o interpretacji indywidualnej miała miejsce w 2007 roku. Do najważniejszych zmian możemy zaliczyć:

- centralizację wydawania interpretacji indywidualnych,
- możliwość wydawania interpretacji indywidualnych dotyczących zdarzeń przyszłych,
- doprecyzowanie unormowań dotyczących skutków zastosowania się do interpretacji indywidualnej,
- sformalizowanie wniosku,
- sformalizowanie treści pod kątem uznania stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe bądź błędne.

Dalsze istotne zmiany miały miejsce w 2016 oraz w 2017 roku. Polegały one między innymi na: wydaniu postanowienia w sprawie możliwości zastosowania interpretacji ogólnej w stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną, wyznaczeniu organom trzymiesięcznego okresu na wydanie interpretacji, ograniczeniu zakresu spraw, które mogą być przedmiotem interpretacji, wyłączeniu ochrony po zastosowaniu się do interpretacji w przypadku działania w celu unikania opodatkowania oraz wyznaczeniu Dyrektora Administracji Skarbowej jako

organu odpowiedzialnego za wydanie interpretacji. Nowelizacja przepisów z 2019 roku wprowadza zmiany szczególnie istotne z punktu widzenia podmiotów dokonujących transakcji z podmiotami zagranicznymi lub transakcji wywołujących skutki transgraniczne. Zgodnie z dodanymi do art. 14b §3a i §3b Ordynacji podatkowej, podmiot występujący o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego zobowiązany jest do wskazania odpowiednio:

- państwa lub terytorium miejsca zamieszkania osoby fizycznej,
- danych identyfikujących osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub
- państw/terytoriów, w których wystąpiły lub mogą wystąpić skutki transgraniczne.

Wiążąca informacja stawkowa jest całkowicie odrębną instytucją prawną, choć podobną w kwestiach formalnych do interpretacji indywidualnej. Jest nowym instrumentem ochrony podatnika w zakresie stosowania prawidłowej stawki VAT. Przepisy o WIS obowiązują od końca 2019 roku, jednak pierwsze informacje stawkowe weszły w życie dopiero w lipcu 2020 roku. Definicja oraz zakres instytucji WIS są bezpośrednio ujęte w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 685, z późn. zm., dalej zwaną również: ustawą o VAT).

Przed wejściem w życie przepisów o wiążących informacjach stawkowych jedyną możliwością uzyskania pomocy w zakresie prawidłowej klasyfikacji stosowania stawki VAT było uzyskanie tzw. opinii

klasyfikującej, wydawanej przez Ośrodek Klasyfikacji Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi. Opinia ta miała charakter wsparcia w wyborze odpowiedniej stawki, nie była jednak dokumentem wiążącym, dającym ochronę w stosowaniu określonej stawki podatku VAT.

Obecnie organem właściwym do wydania WIS jest Dyrektor Informacji Skarbowej, tak samo, jak w przypadku wydania indywidualnych interpretacji podatkowych. Każda poszczególna informacja jest wydawana w odniesieniu do towaru, usługi bądź grup usług/towarów stanowiących łącznie jedną czynność podlegającą opodatkowaniu. Przedmiotem informacji zawsze musi być określony stan faktyczny.

Najważniejszą wartością wiążącej informacji stawkowej jest przyznanie ochrony od ujemnych skutków klasyfikacji towaru lub usług w zakresie VAT. Warto zauważyć, iż dokument zawierający wiążące informacje przyznaje ochronę nie tylko tym podmiotom, dla których jest adresowany, ale również innym podmiotom znajdującym się w analogicznej sytuacji. Właśnie dlatego na głównej stronie Dyrektora Informacji Skarbowej mamy dostępną bazę danych ze wszystkimi wiążącymi informacjami stawkowymi. Możemy za pomocą wyszukiwarki odnaleźć WIS, według towaru, rodzaju działalności lub według słów kluczowych<sup>5</sup>.

### **Podstawa prawna funkcjonowania tytułowych instytucji**

Kwestie dotyczące interpretacji indywidualnych są uregulowane przede wszystkim w Ordynacji Podatkowej w artykułach 14b –14s. Dodatkowo stosuje się wobec nich:

3 H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 16.

4 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r., sygn. P 36/05

5 Wyszukiwarka WIS: <https://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/wiazace-informacje-stawkowe-wyszukiwarka>

- przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 (w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego), art. 214, art. 215 §1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, 1598);
- rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, 1423, 2122, 2123 i 2320);
- rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, 1423, 2122, 2123 i 2320).

Definicja oraz zakres instytucji WIS jest bezpośrednio ujęty w ustawie o VAT w art. 42a:

„Wiążąca informacja stawkowa, zwana dalej „WIS”, jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, która zawiera:

- 1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;
- 2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów

Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, niezbędną do:

- a) określenia stawki podatku właściwej dla towaru albo usługi,
  - b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie - w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4;
- 3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi”.

Ponadto, funkcjonują dodatkowe unormowania prawne regulujące kwestie WIS-ów:

- dział IV Ordynacji podatkowej (z wyłączeniem rozdziałów 17, 18, 19 i 20);
- rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji Rozwoju w sprawie wzoru wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 2109);
- rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji Rozwoju w sprawie sposobu uiszczenia opłat dotyczących wydania wiążącej informacji stawkowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1945).

### **Zakres i przedmiot wniosków o wydanie WIS lub interpretacji indywidualnej**

Wielu podatników może mieć wątpliwości odnośnie do zakresu wniosku wiążącej informacji stawkowej lub zakresu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W związku z tym w dniu 29 kwietnia 2021 roku na stronie Krajowej Informacji Skarbowej<sup>6</sup> opublikowany został komunikat „Wiążąca infor-

macja stawkowa (WIS) a interpretacja indywidualna – podstawowe różnice”. Wyjaśniono w nim szczegółowo czym różnią się te dwie instytucje prawne<sup>7</sup>.

I tak – zakres wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej może dotyczyć przepisów w zakresie stawek podatku od towarów i usług bądź kwalifikacji towarów lub usług dla celów stosowania przepisów o podatku od towarów, zawierających taką klasyfikację. Przedmiotem wniosku o wydanie WIS może być:

jeden, szczegółowo opisany towar, albo

jedna, szczegółowo opisana usługa, albo

jedno, szczegółowo opisane świadczenie złożone, tj. towary lub usługi, które w ocenie wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Wniosek o wydanie wiążącej informacji stawkowej składa się na urzędowym formularzu WIS-W, wraz z ewentualnymi formularzem WIS-W/A stanowiącym załącznik. Analogicznie wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest składany na urzędowym formularzu ORD-IN wraz z ewentualnymi formularzem ORD-IN/A jako załącznikiem.

W przypadku wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedmiotem wniosku jest rozjaśnienie przepisów prawa podatkowego, z pewnymi wyjątkami. Wniosek nie może dotyczyć:

przepisów podatku od towarów i usług w zakresie stawek, oraz

przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatko-

<sup>6</sup> [www.kis.gov.pl](http://www.kis.gov.pl)

<sup>7</sup> [https://www.kis.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c89d1b4e-6eef-4d8e-8db1-4ddddd028fb91&groupId=6609173](https://www.kis.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c89d1b4e-6eef-4d8e-8db1-4ddddd028fb91&groupId=6609173)



wego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego.

Przedmiotem wniosku może być alternatywnie zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Warto przy sporządzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócić uwagę na precyzyjny, dokładny opis stanu faktycznego tak, aby organ podatkowy dokonując subsumpcji stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego, nie miał co do niego wątpliwości. W przeciwnym wypadku wnioskujący zostanie wezwany do uzupełnienia braków formalnych. W sytuacji nieuzupełnienia braków formalnych procedura zakończy się odmową wydania interpretacji przez organy podatkowe.

#### **Linie orzecznicze WSA i NSA dotyczące WIS i interpretacji indywidualnej**

Linia orzecznicza dotycząca WIS jest na ten moment dość uboga ze względu na „świeżość” normatywną danej instytucji. Warto również zauważyć, że w połowie bieżącego roku pojawiły się informacje, iż do tej pory zostały wydane cztery wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych w sprawach WIS. Za każdym razem sąd oddalił skargę podatnika, uznając klasyfikację dokonaną w WIS za prawidłową<sup>8</sup>. Przykładowy wyrok z dnia 8 kwietnia 2021 roku:

„Przedmiotem wniosku o WIS powinien być jeden towar lub jedna usługa, podobnie jak przedmiotem decyzji wydanej w wyniku rozpoznania takiego wniosku także powinien być jeden towar lub jedna usługa. Oznacza to, że jeden wniosek o wydanie WIS może obejmować swoim opisem więcej towarów lub usług ale tylko wtedy, gdy w ocenie wnioskodawcy

razem składają się one na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu, czyli wtedy gdy jest to jedna czynność złożona”<sup>9</sup>.

W pierwszej kolejności możemy zauważyć różnicę w stosunku do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w której to podatek może opisać bardziej złożony stan faktyczny/przyszły oraz zadać kilka pytań odnośnie interpretacji poszczególnych przepisów. Warto pamiętać, iż każde dodatkowe pytanie we wniosku o indywidualną interpretację traktuje się osobno pod kątem obowiązku zapłaty – 40 złotych za każde zadane pytanie. Natomiast w przypadku WIS-u, jak sugeruje orzecznictwo, podatek może zwrócić się o kwalifikację jednej usługi bądź jednego towaru, wyjątkiem są tylko świadczenia złożone, które traktowane osobno nie stanowią poszczególnych czynności będących przedmiotem opodatkowania.

Warto jednak podkreślić, iż od 2021 r. WIS są wydawane na czas określony. Zgodnie z art. 42 ha ustawy o VAT, wiążące informacje stawkowe oraz decyzje je zmieniające są ważne w okresie 5 lat od dnia wydania.

Przykładowo przytoczone orzecznictwo w zakresie interpretacji indywidualnej dotyczy odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpoznania, skutków ochronnych interpretacji w przypadku rozbieżności okoliczności stanów faktycznych opisanych we wniosku a rzeczywistym, braku pytania zawartego we wniosku czy braku obowiązku przez organy podatkowe poddania analizie jakichkolwiek załączonych materiałów dowodowych do wniosku, które uzupełnia lub potwierdzają

stan faktyczny przytoczony przez wnioskującego:

To przepis prawa, a nie stan faktyczny ma być przedmiotem interpretacji, gdyż organy podatkowe nie są uprawnione do dowodowego ustalania i weryfikowania stanu faktycznego dochodzonej przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnej [...]. Przez „wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego”, o którym mowa w art. 14b § 3 O.p., należy rozumieć taki opis zaistniałego stanu faktycznego lub też zdarzenia przyszłego, który odnosi się do wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia norm materialnego prawa podatkowego mogących znajdować zastosowanie w realiach przedstawionej sytuacji.<sup>10</sup>

Linia orzecznicza wskazuje nam na to, jak istotne jest wyczerpujące opisanie stanu faktycznego. Po pierwsze w sytuacji gdy opis stanu faktycznego przedstawionego we wniosku będzie niekompletny podatek naraża się na wydłużenie okresu uzyskania odpowiedzi na swoje wątpliwości oraz w ostateczności na odmowę wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Kolejnym istotnym aspektem jest przedstawienie we wniosku stanu faktycznego zgodnego z prawdą, gdyż jeżeli podatek ukryje istotne elementy stanu faktycznego – interpretacja indywidualna w jego przypadku nie będzie miała mocy ochronnej.

W instytucję interpretacji wpisane jest bowiem założenie, że interpretacja indywidualna chroni wnioskodawcę tylko w takim zakresie, w jakim stan rzeczywisty odpowiada stanowi faktycznemu (zdarzeniu przyszłemu) przedstawionemu we wniosku o interpretację. Istotna rozbieżność okoliczności faktycznych opisanych we wniosku o wydanie inter-

<sup>8</sup> <https://www.enodo.pl/aktualnosci/wiazace-informacje-stawkowe-wis-podsumowanie-po-roku-obowiazywaniae>

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 kwietnia 2021 roku sygn. I SA/Łd 130/21

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 listopada 2017 r. Sygn. I SA/Po 883/17

pretacji oraz zaistniałych w rzeczywistości czyni interpretację nieprzydatną na gruncie stanu rzeczywistego. Zasadnie okoliczność tę podniosła Skarżąca. Dodać należy, że ryzyko wystąpienia negatywnych skutków tej rozbieżności obciąża wnioskodawcę. Nie jest rzeczą Organu interpretacyjnego ocena przydatności interpretacji dla wnioskodawcy. Może on złożyć wniosek także o wykładnię przepisów nie budzących żadnych wątpliwości interpretacyjnych. Poza tym, nieprzydatność interpretacji nie czyni jej wydania ani niemożliwym, ani bezprzedmiotowym<sup>11</sup>.

Opisanie zgodnego z prawdą stanu faktycznego jest warunkiem koniecznym do otrzymania mocy ochronnej otrzymanej przez podatnika indywidualnej interpretacji. Objaśnienie przepisów podatkowych jest wydawane na wnioski osoby zainteresowanej, więc skutki braku ochrony takiego dokumentu ponosi wyłącznie podatnik. To w interesie prawnym i faktycznym strony jest przedstawienie organowi zwięzłego oraz prawdziwego stanu faktycznego.

Podmiot żądający udzielenia interpretacji ma obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego sprawy – w taki sposób, by wnioskodawca mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, zaś organ podatkowy na tej podstawie udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Oznacza to, iż stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być „dopowiadany” dołączanymi do wniosku dokumentami. Podatnik w tym postępowaniu nie powinien, a tym bardziej nie musi udowadniać, że przedstawiany przez niego stan faktyczny ma umocowanie i potwierdzenie w określonym materiale dowodowym. Jednocześnie

nie może wymagać, aby organ podatkowy w oparciu o dowody składane przez podatnika lub poszukiwane z urzędu ustalał stan faktyczny, uzupełniał go, czy też oceniał zgodność opisu stanu faktycznego sformułowanego we wniosku z rzeczywistością (w przypadku gdy wniosek podatnika dotyczy stanów, które mają lub miały już miejsce)<sup>12</sup>.

Złożenie wniosku jest dobrowolnym przejawem woli podatnika, w związku z powyższym organ podatkowy nie ma obowiązku ustalania stanu faktycznego samodzielnie. Z drugiej zaś strony podatnik nie jest zobowiązany do udowodnienia stanu faktycznego opisanego we wniosku. Na podstawie tych ustaleń praktyka ukształtowała się w ten sposób, iż organ podatkowy w trakcie sporządzenia interpretacji indywidualnej nie bierze pod uwagę żadnych dodatkowych informacji oprócz tych, które są zawarte we wniosku bądź załączniku do niego.

### **Porównanie instytucji tytułowych – podsumowanie**

Jak więc widać, przepisy prawa podatkowego określają różne tryby postępowania w celu uzyskania WIS i interpretacji indywidualnych. Odmienny jest także zakres podmiotowy i przedmiotowy obu tych instytucji. Wymaga podkreślenia fakt, iż w przypadku złożenia wniosku o wiążącą informację stawkową, dokumenty załączone do wniosku podlegają analizie w ramach prowadzonego postępowania. Ponadto organ może poprosić o dostarczenie próbki towaru. W przypadku wniosku o interpretację indywidualną, wnioskujący jest zobowiązany do opisanego wyczerpującego stanu faktycznego bądź przyszłego zdarzenia. Załączone do wniosku dokumenty nie podlegają analizie i ocenie w ramach postępowania interpretacyjnego. Inny jest też zakres otrzymywanej ochrony.

Adresat WIS w okresie jej obowiązywania nie korzysta z ochrony takiej, jak przy interpretacji indywidualnej, korzysta natomiast ze „związania” WIS organów podatkowych wobec niego, w odniesieniu do towaru, usługi, świadczenia kompleksowego dokonanych po dniu, w którym WIS została doręczona. Jednak w przypadku zmiany lub uchylecia WIS, adresatowi przysługuje możliwość jej stosowania przed zmianą lub jej uchYLENIEM do końca stosowanego okresu rozliczeniowego w podatku VAT następującego po okresie rozliczeniowym, w którym doręczono decyzję o zmianie lub uchyleniu WIS<sup>13</sup>. Inaczej kształtuje się sytuacja adresata interpretacji indywidualnej. Nie możemy już tu mówić o żadnym „związaniu”, a raczej o nieponoszeniu negatywnych skutków z tytułu postępowania zgodnie z wydaną interpretacją, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji jest zgodny z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku.

Z obydwu instytucji mogą skorzystać również podmioty niebędące adresatami WIS czy interpretacji indywidualnej, w takiej sytuacji mamy do czynienia z okrojonym zakresem ochronnym. W przypadku WIS ochrona prawna dla podatników, którzy nie są adresatami WIS ogranicza się do ochrony z poziomu interpretacji indywidualnej, czyli zastosowana przez niego stawka nie będzie „wiążąca” dla organów podatkowych i może zostać przez nie zakwestionowana. Natomiast w przypadku interpretacji indywidualnej podmiot inny niż adresat interpretacji indywidualnej może korzystać z ochrony, stosując w danym okresie rozliczeniowym utrwaloną praktykę interpretacyjną organów KAS<sup>14</sup>.

Niejasności w zakresie stosowania stawek VAT zaleca się rozwiązywać poprzez

11 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2012 r., sygn. III SA/Wa 3276/11

12 Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. II FSK 724/11

13 [https://www.kis.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c89d1b4e-6eef-4d8e-8db1-4ddddd028fb91&groupId=6609173](https://www.kis.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c89d1b4e-6eef-4d8e-8db1-4ddddd028fb91&groupId=6609173)

14 ibidem

składanie wniosku o wiążącą informację stawkową, a nie o indywidualną interpretację podatkową. Organ analizuje w nich nie tylko przepisy podatkowe, ale także inne regulacje, które mogą mieć wpływ na wysokość stawki VAT dla danej usługi czy towaru. WIS daje więc skuteczniejszą ochronę niż interpretacje podatkowe, które potem łatwo podważyć, gdyż o złożeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest informowany urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania bądź prowadzenia działalności gospodarczej i nic nie stoi na przeszkodzie, aby wobec podatnika została wszczęta kontrola skarbową.

Przestanki wyłączenia mocy wiążącej WIS i ochronnej interpretacji indywidualnej są bardzo podobne. WIS traci moc wiążącą w przypadku:

- gdy wnioskodawca złożył fałszywe oświadczenie, że w dniu złożenia wniosku o WIS, w zakresie przedmiotowym tego wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani kontrola celno-skarbowa, oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego,
- towar, usługa, świadczenie kompleksowe, będące przedmiotem WIS, stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa.

Moc ochronna indywidualnej interpretacji podatkowej wygasa w przypadku:

- gdy wnioskodawca złożył fałszywe oświadczenie, że w dniu złożenia wniosku o wydanie interpretacji elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno

-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb Ordynacji podatkowej,

- stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej;

- z zastosowaniem art. 119 Ordynacji podatkowej,

- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT, lub

- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

W przypadku wystąpienia z wnioskiem o indywidualną interpretację warto pamiętać, iż jej moc ochronna ogranicza się do konkretnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. W związku z powyższym należy zwrócić należytą uwagę na wyczerpujący opis zdarzenia faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz szczegółowy opis własnego stanowiska w sprawie. Jest to przede wszystkim w interesie podatnika, gdyż organy rzadko wzywają do uzupełnienia opisu tych okoliczności.

Natomiast ocena co do tego, czy podatnik opisał wszystko wyczerpująco, następuje na etapie kontroli podatkowej obejmującej transakcję, co do której wydana została interpretacja, która przeprowadzana jest przez inny organ. W takich przypadkach zasadniczo pojawia się zarzut o to, iż organ podatkowy nie posiadał wystarczającej wiedzy co do zdarzenia, co miało wpływ na treść wydanej interpretacji.

Wymaga podkreślenia iż, w przypadku obu instytucji możliwa jest zmiana

treści bądź uchylenie udzielonego rozstrzygnięcia. W przypadku Wiążącej Informacji Stawkowej Szef KAS z urzędu zmienia albo uchyla wydaną WIS, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość bądź brak zgodności z przepisami prawa w wyniku np. zmiany w Nomenklaturze scalonej. Natomiast w przypadku interpretacji indywidualnej Szef KAS może z urzędu dokonać zmiany treści interpretacji, uchylić wydaną interpretację. Zainicjowanie zmian treści WIS oraz interpretacji może także pochodzić z inicjatywy podatnika poprzez z korzystanie ze ścieżki odwoławczej. W przypadku wydania WIS następuje wydanie decyzji administracyjnej określającej poszczególne stawki podatku. Organem odwoławczym od wydanych WIS jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Od wydanej Wiążącej Informacji Stawkowej przysługuje odwołanie, które należy wnieść w ciągu 14 dni od otrzymania WIS. Od wydanej interpretacji indywidualnej nie przysługuje natomiast odwołanie. W przypadku odmowy wydania interpretacji następuje to w drodze postanowienia. Na taką odmowę podatnikowi przysługuje zażalenie, które należy złożyć w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego postanowienia do Dyrektora KIS.

Podsumowując, można dojść do wniosku, iż otrzymanie od organów podatkowych decyzji w sprawie wiążących stawek implikuje wiele korzyści dla podatnika, poczynając od ochrony w zakresie kwestionowanej przez przedsiębiorcę stawki podatku VAT, po możliwości stosowania niższej stawki, bez obaw odnośnie do tego, czy nie dochodzi do obejścia przepisów prawa oraz unikania opodatkowania. Natomiast indywidualna interpretacja wydana przez organy podatkowe daje dość okrojoną ochronę, która jest skuteczna przy spełnieniu pewnych warunków; ponadto może zostać bodźcem do wszczęcia kontroli u podatnika. Zdaniem autorki, instytucja indywidualnej interpretacji podatkowej

mogłaby zostać uzupełniona o możliwość wydania per analogiam interpretacji przepisów prawa podatkowego przez podmioty prywatne, np. doktorów prawa czy doradców podatkowych.

Pod warunkiem, iż opinie czy memorandum mogłyby zapewnić analogiczną ochronę, jak interpretacja indywidualna i miałyby zapewnioną funkcję ochronną na gruncie przepisów prawa podatkowego. Bardzo możliwe, iż odciążałoby

to instytucje państwowe i jednocześnie ośmieliłoby podatników do składania omówionych w niniejszym artykule wniosków, a co za tym idzie – zaufania do organów podatkowych.

### Summary

Darya Bannaya

#### **Binding rate information and individual interpretation - analysis of the institutions**

A comparative legal analysis of the institution of binding rate information (here and after: WIS) and individual interpretation was made by presenting their structure, legal basis for operation, subject and scope of protection. WIS and the individual interpretation are completely separate legal institutions. At first side, these seem to be two very similar institutions, but a more detailed analysis of these two institutions reveals basic differences, awareness of which is to support the taxpayer in choosing an appropriate application to be submitted to the tax authority in the event of doubts on the part of the taxpayer. This article, through the analysis described above, argues the thesis that these institutions are separate and negates the possibility of replacing the request for interpretations with a request for binding rate information.



## ODPOWIEDNIE VACATIO LEGIS USTAWY PODATKOWEJ W ŚWIELE PROCEDURY USTAWODAWCZEJ TZW. POLSKIEGO ŁADU

Zgodnie z poglądem prezentowanym przez Trybunał Konstytucyjny okres minimalny vacatio legis w przypadku ustaw podatkowych nie powinien być krótszy niż jeden miesiąc. Pogląd ten jednak winien zostać zweryfikowany w świetle zmian wprowadzanych w ramach tzw. „Polskiego Ładu”, ponieważ biorąc pod uwagę ich kompleksowość oraz przede wszystkim ich niekorzystny dla znacznej części podatników charakter, nie można się zgodzić, że nawet zachowanie przez ustawodawcę miesięcznego vacatio legis pozwoli na zrealizowanie zasady zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa.

Odpowiednie vacatio legis (z łac. spoczywanie lub próżnowanie ustawy) jest jedną z podstawowych gwarancji mających na celu urzeczywistnienie wypływającej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W okresie pomiędzy uchwaleniem ustawy a jej wejściem w życie obywatel powinien mieć zagwarantowany dostateczny czas na zapoznanie się z treścią wchodzących w życie przepisów oraz dostosowanie się do zmieniających lub wprowadzanych norm prawnych. Owo dostosowywanie się ma szczególną doniosłość prawną w przypadku przedsiębiorców oraz nakładanych na nich obowiązków wynikających z prawa podatkowego.

### Podstawa prawna instytucji vacatio legis

Vacatio legis definiuje się jako okres między urzędowym ogłoszeniem danego aktu normatywnego a jego wejściem w życie (początkiem obowiązywania norm w nim ustanowionych)<sup>1</sup>. Zagadnienia związane z ogłaszaniem aktów prawnych na poziomie ustawowym uregulowane są w ustawie z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>2</sup>. Ustawa ta określa zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych i niektó-

rych innych aktów prawnych oraz zasady i tryb wydawania dzienników urzędowych<sup>3</sup>, bowiem ogłoszenie aktu normatywnego zawierającego normy prawa powszechnie obowiązującego w dzienniku urzędowym jest obowiązkiem<sup>4</sup>.

Sama ustawa o ogłaszaniu aktów prawnych bezpośrednio odnosi się do instytucji vacatio legis i stanowi, że akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.<sup>5</sup> Z powyższej normy wynika zatem nakaz skierowany do ustawodawcy, aby od daty ogłoszenia aktu normatywnego zawierającego przepisy powszechnie obowiązujące do daty wejścia w życie przepisów upłynęło co najmniej 14 dni. Jednakże od wskazanej zasady istnieje wyjątek, zgodnie z którym w uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym<sup>6</sup>.

### Tomasz Mankiewicz

Adwokat. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Od 2017 roku wpisany na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Warszawie. Posiada duże doświadczenie zawodowe w reprezentowaniu Klientów - osób fizycznych oraz podmiotów gospodarczych przed sądami oraz urzędami oraz w prowadzeniu negocjacji w imieniu Klientów. W kręgu jego zainteresowań zawodowych znajdują się w szczególności prawo cywilne oraz gospodarcze. Z Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka związany od 2021 r.

**Słowa kluczowe:** vacatio legis, Polski Ład, prawo przedsiębiorców, podatnicy, reforma podatkowa, akty normatywne, akty prawne, ustawodawstwo, Konstytucja RP, zasada zaufania do państwa, Trybunał Konstytucyjny

1 G. Wierczyński, *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* [w:] Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2016, art. 4.

2 Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 14), dalej ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych,

3 Art. 1 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

4 Art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

5 Art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

6 Art. 4 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

Jak wskazał sędzia Marek Safjan w zdaniu odrębnym do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2006 r. K 31/06: przy skracaniu okresu *vacatio legis* wartość konstytucyjna związana z *vacatio legis* musi ustąpić innej, donioślejszej wartości konstytucyjnej, a nie faktom czy zdarzeniom mającym nie konstytucyjny, lecz polityczny charakter<sup>7</sup>.

Wreszcie wskazać należy, że w wyjątkowych przypadkach ustawodawca może wręcz zdecydować, że nowe normy prawne będą retroaktywne. Zgodnie bowiem z ustawą o ogłaszaniu aktów normatywnych ww. przepisy nie wyłączały możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie<sup>8</sup>.

Podsumowując zatem powyższe, należy wskazać, że *vacatio legis* jest uregulowane w przepisach rangi ustawowej, które są jednak wtórne do zasad wyprowadzanych przez Trybunał Konstytucyjny z Konstytucji RP<sup>9</sup>, bowiem bezspornym jest, że podstawowe zasady w omawianych kwestiach wynikają nie z przywołanych przepisów, lecz z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypracował on w nim, przy wsparciu przedstawicieli nauk prawa, standardy konstytucyjne, do których należy nie tylko sam nakaz wprowadzania aktów normatywnych w życie po upływie odpowiedniego okresu *vacatio legis*, ale również kryteria ustalania, jaki okres byłby w danym przypadku odpowiedni<sup>10</sup>.

### Zasada zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa

Od daty uchwalenia obowiązującej Konstytucji RP przyjmuje się, że nakaz

ustanawiania odpowiedniego okresu *vacatio legis* wynika z takich elementów zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP, jak zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa i zasada prawidłowej legislacji jak również z zasady ochrony praw nabytych, ale ma od niej szerszy zakres zastosowania<sup>11</sup>.

Na wagę zasady zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa wskazał M. Safjan, podkreślając, że: zasada zaufania uznana została za fundament państwa prawnego. Według TK zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego (zob. np. wyr. TK z 20.12.1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 165; W. Sokolewicz, Artykuł 2, w: Garlicki, Konstytucja, t. 5, s. 33).<sup>12</sup>

Podobnie zgodzić się należy z tym, że z zasadą zaufania wiąże się też nakaz odpowiedniej *vacatio legis*. W wyroku z 22.9.2005 r. (KP 1/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 93) TK przypominał, że nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa. W wyr. z 12.12.2012 r. (K 1/12, OTK-A 2012, Nr 11, poz. 134) TK podsumował: Nakaz zachowania odpowiedniej *vacationis legis* – okresu „spoczywania” prawa, oddzielającego publikację aktu od jego wejścia w życie - mieści się w zasadach poprawnej legislacji i wynika z zasady zaufania do państwa i stanowionego

przez nie prawa, a jego celem jest zapewnienie adresatom prawa czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania (np. wyr. z: 15.12.1997 r., K 13/97, OTK -A 1997, Nr 5–6, poz. 69 i 4.1.2000 r., K 18/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 1). W odniesieniu do różnych regulacji „odpowiednie” będzie różne *vacatio legis*. Badanie konstytucyjności w tym zakresie następuje *casu ad casum*. „Odpowiedniość” *vacationis legis* należy rozpatrywać w kontekście możliwości zapoznania się z treścią nowych przepisów przez adresatów i pokierowania swoimi sprawami z ich uwzględnieniem (orzecz. TK z 11.9.1995 r., P 1/95, OTK 1995, Nr 1, poz. 3). Ostateczna ocena zależy od całokształtu okoliczności, w tym od przedmiotu i treści nowych unormowań, a także kręgu podmiotów, których dotyczą ustanowione unormowania (tak wyr. TK z: 20.12.1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 165; 31.1.2006 r., K 23/03, OTK-A 2006, Nr 1, poz. 8; 20.1.2010 r., KP 6/09, OTK-A 2010, Nr 1, poz. 3)<sup>13</sup>.

Powyższe rozważania pozostają aktualne na gruncie rozpatrywanego problemu, dotyczącego tego, jaki okres *vacatio legis* jest odpowiedni dla tak dużej reformy podatkowej, jaką stanowi Polski Ład. Nie może bowiem ująć uwadze, że długość *vacatio legis* ma znaczną doniosłość prawną, na co wielokrotnie zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny.

### Vacatio legis ustaw podatkowych w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Ustawy podatkowe ze względu na swój szczególnie zakres unormowania były

7 Wyrok TK z 3.11.2006 r., K 31/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 147.

8 Art. 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

9 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, zDz.U. 1997 Nr 78, poz. 483, dalej Konstytucja RP.

10 G. Wierczyński, *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*, op.cit.

11 Ibidem

12 M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, Warszawa 2016.

13 Tamże.

przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w zakresie odpowiedniego dla tych ustaw *vacatio legis*.

Wyrokiem z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie o sygn. akt: K 48/04 Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przepisów wprowadzających czwarty szczebel skali podatkowej, ze względu na brak odpowiedniej *vacatio legis*. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: poddając ocenie zgodności z Konstytucją art. 9 ustawy w zakresie, w jakim dotyczy terminu wejścia w życie art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej Trybunał Konstytucyjny raz jeszcze potwierdził wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie stanowisko, że w ocenie konstytucyjności legislacji podatkowej założeniem wyjściowym jest pogląd o względnej swobodzie decyzyjnej ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa (por. wyrok o sygn. K 13/01), przypominając, że swoboda ta jest równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a w szczególności zasady poprawnej legislacji.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (por. wyrok z 18 grudnia 2002 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 96).

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że przedmiotem zaskarżenia w rozpatrywanej sprawie nie jest system ustawy, tylko termin wejścia w życie przepisów

dotyczących 50% stawki podatkowej. Do kontroli konstytucyjności tych przepisów ograniczało się więc postępowanie przed Trybunałem.

Wobec znaczenia, które dla interesów podatników miało ustanowienie 50% stawki podatkowej, określenie daty wejścia w życie tych przepisów na dzień 1 stycznia 2005 r. w świetle faktu, że zostały one ogłoszone dopiero 13 grudnia 2005 r., spowodowało ukształtowanie zbyt krótkiej *vacatio legis*. Narusza to zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i przez to jest niezgodne z art. 2 Konstytucji.

W wyroku z dnia 27 listopada 1997 r.<sup>14</sup> Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano już, iż nie jest, w zasadzie, dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, s. 49-50.) zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU Nr 3/1995, s. 204-205). Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstępianie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne

W świetle czynionych rozważań wskazać należy, że w przypadku ustaw podatkowych za odpowiednie *vacatio legis* przyjmuję okres „przynajmniej miesięczny okres.

Nie można jednak pominąć faktu, że przynajmniej miesięczny okres *vacatio legis* ustawy podatkowej nie ma charak-

teru bezwzględnego – w tym zakresie należy przypomnieć, wyrok z 18.11.2014 r., K 23/12, OTK-A 2014, nr 10, poz. 113<sup>15</sup>, w którym Trybunał Konstytucyjny podniósł, że nie zdecydował się na uznanie niekonstytucyjności ustawy o podatku od kopalin ze względu na przewidziany dla niej 14-dniowy okres dostosowawczy (art. 27 ustawy o podatku od kopalin), którego „odpowiedniość” może budzić pewne wątpliwości ze względu na wprowadzenie nowych obciążeń podatkowych w tak krótkim czasie, co mogło skutkować trudnościami w przygotowaniu się do ich poniesienia przez podatnika. Trybunał zaznaczył, że wyznaczona przez ustawodawcę tak krótka *vacatio legis* kwestionowanej ustawy nie jest optymalnym rozwiązaniem w kontekście wymogów konstytucyjnych. Wada ta jednak została zrównoważona doniosłością funkcji fiskalnej realizowanej przez ustawę o podatku od kopalin. Ponadto na osłabienie argumentu dotyczącego zbyt krótkiej *vacatio legis* miał tu wpływ fakt, że projekt ustawy o podatku od kopalin wpłynął do Sejmu 19 stycznia 2012 r. i był procedowany niemal trzy miesiące. Tym samym adresaci unormowania mieli możliwość zapoznania się z projektowanymi rozwiązaniami wcześniej niż w momencie opublikowania ustawy w Dzienniku Ustaw, a przez to – dostosowania się do nowej regulacji prawnej, mimo krótkiej 14-dniowej *vacatio legis*, odpowiadającej jednak wymogom poprawności w typowych okolicznościach. Oczywiście czas trwania procedury legislacyjnej, z natury rzeczy, nie może mieć wpływu na sposób obliczania *vacatio legis* danego aktu normatywnego, liczonej od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym. Niemniej jednak może być pomocniczym argumentem przemawiającym za przyjęciem standardowego rozwiązania w zakresie wyznaczenia

14 Wyrok TK z 25.11.1997 r., K 26/97, OTK 1997, nr 5-6, poz. 64.

15 Wyrok TK z 18.11.2014 r., K 23/12, OTK-A 2014, nr 10, poz. 113.

„okresu przygotowawczego”, które wyłącza konieczność traktowania danego unormowania w uprzywilejowany sposób w kontekście momentu jego wejścia w życie.

Za kontrowersyjną jednakże należy uznać tezę Trybunału Konstytucyjnego jakoby sam fakt opublikowania projektu ustawy oraz czas trwania jego procedowania wpływał na możliwość przygotowania się podatnika do nowej regulacji prawnej – nawet jako argument pomocniczy. W tym zakresie należy przypomnieć, że w okresie procedowania ustawy przez parlament, adresat zawartych w niej norm nie ma pewności czy ustawa w ogóle wejdzie w życie i w jakim kształcie, zaś w takiej sytuacji nie można oczekiwać od podatnika, że zacznie przygotowywać się do zmian w prawie, co do zasady wiąże się z dodatkowymi kosztami, nie wiedząc w jakim kształcie owe zmiany zostaną uchwalone.

Podsumowując zatem powyższą część rozważań, należy uznać, że ustawy podatkowe co do zasady powinny być wprowadzane za co najmniej miesięcznym okresem *vacatio legis*. Przypomnieć jednakże należy, że wspomniane orzeczenia dotyczyły zmian w daninach publicznych dla stosunkowo wąskiego grona odbiorców – jak czwarty szczebel skali podatkowej i co do zasady nie wpływały na system podatkowy jako całość. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy w przypadku projektu ustawy, który wprowadza szereg zmian do systemu podatkowego wpływających na wszystkich podatników wystarczy również miesięczny okres *vacatio legis*.

### Polski ładu w ujęciu zmian w ustawach podatkowych

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw jest to szereg zmian ustaw wprowadzanych przez ustawodawcę – w przypadku części podatkowej, jak podkreśla rząd: w celu stworzenia przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw<sup>17</sup>.

Zmiany zawarte w pakiecie Polskiego Ładu w zakresie podatków są bardzo obszerne, mieszczą się bowiem na 226 stronach, co wskazuje na mnogość materii, które obejmują swoim zakresem.

W obszarze poruszanych w kwestii podatkowej wskazać należy, że zmiany dotyczą<sup>18</sup>:

- Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – 21 obszarów zmian,
- Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – 18 obszarów zmian,
- Ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – 5,
- Ustawy o podatku od towarów i usług – 4 obszary zmian,
- Ordynacji podatkowej – 2 obszary zmian,

- Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – 3 obszary zmian,
- Ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz ustawy o wspieraniu nowych inwestycji – 1 obszar zmian.

Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe kwestie, w sumie zmienione zostały 22 obowiązujące ustawy<sup>19</sup>.

Jakkolwiek powyższe wyliczenie ma bardzo ogólny charakter, to dobrze ilustruje skalę zmian, które weszły w życie.

Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że szacuje się, że dla 24 mln Polaków zmiany podatkowe będą korzystne lub neutralne (90% podatników) – zatem aż dla 10% podatników zmiany będą niekorzystne, zaś same zmiany dotkną wszystkich podatników.

Przykładowe zmiany, które zostały wprowadzone podatkową częścią Polskiego Ładu, to:

- podwyższenie kwoty wolnej od podatku poprzez podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek do wysokości 5 100 zł<sup>20</sup>,
- pozbawienie możliwości odliczenia przez podatnika – przedsiębiorcę od podatku składki zdrowotnej<sup>21</sup> wraz z wprowadzeniem tzw. „ulgi dla klasy średniej”<sup>22</sup>,
- wprowadzenie uprawnień funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej do przeprowadzenia tzw. nabycia sprawdzającego<sup>23</sup>, jako mechanizmu sprawdzenia, czy podatnicy wywiązują się z m.in. obowiązku ewidencjonowania

16 Projekt ustawy - <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument514502.pdf>, dalej projekt ustawy,

17 Uzasadnienie projektu ustawy <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument514949.pdf>, dalej uzasadnienie projektu ustawy,

18 Ocena skutków regulacji <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument515062.pdf>, dalej ocena skutków regulacji.

19 Uzasadnienie projektu ustawy.

20 Art. 1 ust. 46 projektu o zmianie ustawy.

21 Art. 1 ust. 48 lit. a projektu o zmianie ustawy.

22 Art. 1 ust. 39 projektu o zmianie ustawy.



sprzedaży za pomocą kas rejestrujących,

- podatek od przychodów firm wykazujących niską rentowność albo straty<sup>24</sup>.

Celem uzyskania odpowiedzi na pytanie czy miesięczne *vacatio legis* jest odpowiednie dla zachowania przez ustawodawcę konstytucyjnych wymogów dotyczących działania w poszanowaniu zasady zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego przez nie prawa należy zestawić zakres projektowanych zmian z czasem pozostałym dla adresatów ustanawianych lub zmienianych norm prawnych, niezbędnym do zapoznania się z nimi oraz dostosowania się do nich. Nie może również ująć uwadze, że wprowadzane przepisy podatkowe są dla przeciętnego przedsiębiorcy skomplikowane. Warto zauważyć, że obowiązujący w Polsce system podatkowym jest jednym z najbardziej skomplikowanych spośród krajów OECD, a od polskiego systemu podatkowego mniej konkurencyjny jest wyłącznie włoski system podatkowy<sup>25</sup>.

Nie można również pomijać istotnej z punktu widzenia prawa podatkowego instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej<sup>26</sup>. W myśl przepisów regulujących instytucję interpretacji indywidualnej, na wniosek zainteresowanego, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, wydaje w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego, zaś zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocne-

go orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Wskutek zmiany przepisów szereg interpretacji indywidualnych utraciło swój ochronny charakter, a podatnicy są zobowiązani do rozważenia wystąpienia z kolejnymi wnioskami o udzielenie interpretacji indywidualnej.

Biorąc zatem pod uwagę powyższe, w ocenie autora w przypadku projektu ustawy znanej jako Polski Ład, zachowanie miesięcznego terminu *vacatio legis* nie jest zgodne z zasadą zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego przez nie prawa.

Poniższe wynika z faktu, że zachowanie odpowiedniego *vacatio legis* nie może być traktowane wyłącznie jako element formalny procesu stanowienia prawa, ale ma konkretny cel, jakim jest umożliwienie adresatowi projektowanej normy prawnej zapoznanie się z nią oraz podjęcie odpowiednich działań mających na celu dostosowanie się do projektowanych zmian prawnych.

Nie może budzić wątpliwości, że możliwość faktycznego zapoznania się treścią nowych przepisów w przypadku tak obszernego projektu jak projekt ustawy o Polskim Ładzie oraz dostosowanie się do nich w miesięcznym okresie może być rozpatrywane wyłącznie w kategoriach fikcji prawnej.

Na marginesie należy zauważyć, że w toku prac nad ustawą w Senacie zaproponowano poprawkę odraczającą wejście w życie części przepisów usta-

wy na styczeń 2023 roku, ale poprawka ta została odrzucona<sup>27</sup>. W toku prac nad projektem ustawy o Polskim Ładzie ujawniły się więc kwestie dotyczące odpowiedniego *vacatio legis* ustawy, ale z pewnych przyczyn ustawodawca nie zdecydował się na zmianę proponowanego *vacatio legis*.

W ocenie autora roczne *vacatio legis* stanowiłoby odpowiedni okres pomiędzy uchwaleniem ustawy a jej wejściem w życie. Roczny okres pozwoliłby adresatom norm prawnych na zapoznanie się z wprowadzanymi zmianami oraz przygotowanie się do nowych regulacji prawnych, jak również co bardzo istotne – uzyskanie odpowiednich interpretacji podatkowych – zarówno ogólnych jak i indywidualnych, które przynajmniej potencjalnie uchroniłby podatników przed błędną interpretacją nowych regulacji.

Należy również mieć na uwadze, że poza opisywaną gwarancyjną zasadą zaufania obywatela do państwa obowiązuje kolejna zasada *ignorantia iuris nocet* i ta z całą pewnością będzie surowo egzekwowana.

## Wnioski

Wyprowadzana z art. 2 Konstytucji RP zasada zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa stanowi jeden z fundamentów demokratycznego państwa prawa. Gwarancyjny charakter owej zasady wyraża się m.in. w instytucji *vacatio legis* nakazującej ustawodawcy uchwalanie ustaw z odpowiednio odroczonym termin ich wejścia w życie, który co do zasady wynosi 14 dni od daty ogłoszenia ustawy w Dzienniku Ustaw.

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyj-

23 Art. 16 ust. 9 projektu o zmianie ustawy.

24 Art. 2 ust. 48 projektu o zmianie ustawy po poprawkach Senatu [http://orka.sejm.gov.pl/opinie9.nsf/dok?OpenAgent&1532\\_u3](http://orka.sejm.gov.pl/opinie9.nsf/dok?OpenAgent&1532_u3), dalej ostateczny projekt ustawy.

25 <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/>.

26 Art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, Dz.U.2021.1540, dalej ordynacja podatkowa.

27 Sprawozdanie z komisji z dnia 30 września 2021 r. <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1597-A>.

nego wypracowało jeszcze surowsze standardy dotyczące odpowiedniego *vacatio legis* w przypadku uchwalania ustaw mających za przedmiot materię podatkową, w tym w szczególności daniny należne państwu, bowiem w przypadku takich ustaw za odpowiednie *vacatio legis* przyjmuje się okres nie krótszy niż jeden miesiąc.

Opisywana instytucja *vacatio legis* ma na celu zabezpieczenie interesów ad-

resata norm prawnych w ten sposób, że ten będzie miał odpowiedni czas nie tylko na zapoznanie się z uchwalonymi zmianami w prawie, ale też na wdrożenie odpowiednich działań wskutek których, będzie mógł dostosować się do wchodzącej w życie ustawy.

Ustawa o tzw. Polskim Ładzie w aspekcie podatkowym stanowi w dużej mierze przeprojektowanie obowiązującego systemu podatkowego w Polsce i cho-

ciaż dotyczy wszystkich obywateli, to w największym stopniu wpływa na osoby prowadzące działalność gospodarczą.

Miesięczny okres *vacatio legis* w ocenie autora nie będzie wypełniał zasady zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa. W przypadku Polskiego Ładu okres „spoczynku” powinien wynosić nie mniej niż rok i byłby to odpowiedni okres na dostosowanie się nowych regulacji prawnych.

### Summary

Tomasz Mankiewicz

#### **Appropriate *vacatio legis* of a tax act in the context of the legislative procedure of the Polish Order**

The principle of confidence in the state and the law created by it, derived from Article 2 of the Constitution of the Republic of Poland, constitutes one of the foundations of a democratic state under the rule of law. The guarantee character of this principle is expressed, among others, by the institution of *vacatio legis* requiring the legislator to enact laws with an appropriately postponed date of their entry into force.

*Vacatio legis* is aimed at securing the interests of the addressee of legal regulations by giving it adequate time to become familiar with the enacted changes in law and to adapt to the new law coming into force.

The proposed act on the so-called Polish Deal in the tax aspect constitutes a major redesign of the existing tax system in Poland and in the author's opinion, the appropriate *vacatio legis* period for the act should not be shorter than one year.

In the author's opinion, a one-month *vacatio legis* does not comply with the principle of confidence in the state and the law.

## FROM THE CODEX THEODOSIANUS TO THE NICOSIA CONVENTION: THE PROTECTION OF CULTURAL HERITAGE AS A MEANS OF SECULARISATION<sup>1</sup>

Cultural heritage has been characterised by researchers representing so-called „critical heritage studies” as a category conditioned by many social and political factors. Much has been said about the national, political, economic, or cultural conditions of the process in which a certain good or value is transformed into a legally protected object of cultural heritage. In academic publications, the mechanism in which this heritage is created – the mechanism of „becoming heritage” of a state (nation), a continent (e.g. Europe), or the world (humanity) – is often referred to as „heritagisation”<sup>2</sup>.

The meaning of this term has undergone a thorough transformation and is still not fully accepted by scholars in all countries (some editorial boards rejected it until 2008). „In the English-speaking world, the term heritagisation was first used by Walsh in 1992, as a pejorative way to refer to ‘the reduction of real places to tourist space (...) that contribute[s] to the destruction of actual places’; <sup>3</sup> focusing the idea of the destruction of culture produced by tourism”. <sup>4</sup> Nonetheless, the understanding of this notion become more general over the years. <sup>5</sup> In the most recent sources, it is used to describe the transformation of objects (e.g. buildings) or meanings (e.g. specific traditions) into cultural heritage,

mostly with reference to preservation efforts after the Second World War. <sup>6</sup> Welsh’s original concept was preserved in defining this process as „a process in which heritage is used as a resource to achieve certain goals”. <sup>7</sup> It corresponds with another term – „patrimonialisation” – that describes the same process, but considered from the point of view of political decision-making. <sup>8</sup>

„The term patrimonialisation is of Latin origin and derives from the word patrimonium that means „something inherited from the father”, but also „assets”. This word, however, points not to the object, but rather to the existence of a certain relationship to the heritage, a certain policy of creating heritage. It also emphasises the act of selecting things that are yet to become heritage”. <sup>9</sup>

1 The preparation of this article was financed from resources supplied by Poland’s National Science Centre as a part of the project entitled The Philosophical Origins of the Legal Limitations of Artistic Freedom no. UMO-2012/05/D/HS2/03592, carried out within the framework of the SONATA grant programme

2 D.C. Harvey, *Heritage Past and Heritage Presents: Temporality, Meaning and Scope of Heritage Studies*, International Journal of Heritage Studies 2001, vol. 7, no. 4, p. 320.

3 K. Walsh, *The Representation of the Past: Museums and Heritage in the Post-modern World*, The University of York, York 1992, p. 4.

4 S. Sánchez-Carretero, *To walk and to be walked... at the end of the world* [in:] idem, *Heritage, Pilgrimage and the Camino to Finisterre: Walking to the End of the World*, Springer, New York 2015, p. 12.

5 For a detailed description of the evolution of the term „heritagisation”, see: S. Sánchez-Carretero, „Significance and Social Value of Cultural Heritage: Analyzing the Fractures of Heritage” [in:] *Science and Technology for the Conservation of Cultural Heritage*, eds. M.A. Rogerio-Candelera, M. Lazzari, E. Cano, A Balkema Book, London 2013, pp. 388–400

6 f. D. McCrone, A. Morris, R. Kelly, Scotland – *The Brand: The Making of Scottish Heritage*, Polygon, Edinburgh 1995, p. 1; D. Lowenthal, *The Heritage Crusade and the Spoils of History*, Cambridge University Press, Cambridge 1998, p. 1; B.J. Graham, G.J. Ashworth, J.E. Tunbridge, *A Geography of Heritage: Power, Culture, Economy*, Arnold, London 2000, p. 1.

7 Y. Poria, *The Story behind the Picture: Preferences for the Visual Display at Heritage Sites* [in:] *Culture, Heritage and Representation: Perspectives on Visuality and the Past*, eds. E. Waterton, S. Watson, Ashgate, Burlington 2010, p. 218.

8 M.-B. Fourcade, *Patrimoine et patrimonialisation: entre le matériel et l’immatériel*, Presses de l’Université Laval, Paris 2007, p. 138.

9 H. Schreiber, *Patrymonializacja w stosunkach międzynarodowych. Wybrane tendencje w międzynarodowej ochronie dziedzictwa kulturowego (2006–2016)* [in:] *Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia Instytutu Stosunków Międzynarodowych Uniwersytetu Warszawskiego*, eds. M. Gawrycki et al., Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2016, p. 396.

### Mateusz M. Bieczyński

Prawnik, historyk sztuki, kurator wystaw, krytyk artystyczny, autor publikacji, biegły sądowy z zakresu prawa autorskiego i sztuk wizualnych. Autor opracowań monograficznych na temat prawnych uwarunkowań życia artystycznego. Kurator wystaw oraz redaktor katalogów artystycznych w Polsce i za granicą. Publikował na łamach wielu czasopism artystycznych, m.in. *Arteon*, *Art & Business*, *Format*, *Kwartalnik Fotografia*, *Obieg.pl*. Łącznie opublikował ponad 100 artykułów i wywiadów.

**Słowa kluczowe:** Theodosius Code, the Nicosia Convention, the protection of cultural heritage

Understanding cultural heritage in the processual sense opens a new scholarly perspective – research on heritage-related practices and not only on ‘heritage’ as a subject. As characterised by Tomislav S. Šola, „the concept of heritage that unifies the occupations growing on it, in all variety of their practices and competencies, entails a theory which is formed on the (...) wide foundation. Thus, heritage science is a logical notion, and its derivative term, be it heritology (...) challenges the change of the current state of affairs (...)”.<sup>10</sup> Viewing the social practices related to heritage as parts of a historical process makes it possible to understand that the concept had emerged much earlier than the first conscious theoretical reflection on it. Until the late 1990’s, most studies devoted to the history of heritage as a legal issue situated its starting point at an arbitrary date. British authors, for example, referred to William Morris and The Ancient Monuments Protection Act 1882.<sup>11</sup> German-speaking researchers would begin with Alois Riegl and the Denkmalschutzgesetz of 1903,<sup>12</sup> while the French situated its origins in The Law of 1887 on protection of historical monuments.<sup>13</sup>

This article goes beyond this narrow perspective and tries to present the „establishing process of cultural heritage” in a broader perspective, in which national legal regulations are only indicators of some general tendencies. It focuses particularly on the transformation of religious sites and objects into legally protected cultural heritage.

The main thesis of this article is that the process of „heritagisation” of religion-related artifacts can be considered a political means of secularisation. Therefore, this discussion forms part of heritological research. Among others, this article aims to answer two main questions – what happens when religious sites, objects, and practices become heritage? Is it possible to extract a functional path in legal regulations giving an account of the protection of religious artifacts as cultural heritage in European history that changed their social perception? Is the „heritagisation” of religious objects equal to their conscious secular „patrimonialisation”, or is secularisation just a side-effect of their being protected by legal regulations?

It seems, however, that the need to protect religious artifacts originated much earlier than the above-mentioned modern laws created in the nineteenth century. The beginnings of state normativisation in this field dates back to antiquity. This article raises the question of whether the approach of valuating the religious heritage that emerged then still remains valid. If it does, then to what extent was it valid for the later periods of historical evolution and development of the laws regarding the protection of cultural heritage?

The analysis is based on examples described in chronological order. They indicate a certain continuity of a so far not fully delineated tendency. It proposes an alternative idea for describing the origins of „heritagisation” of religious art. Special attention is

given to the normative regulations of The Codex Theodosianus and the revolutionary activity of Abbé Grégoire and Alexandre Lenoir that resulted in the establishment of the Musée national des Monuments Français in 1795.<sup>14</sup>

Another part of this article is dedicated to the development of nineteenth-century standards regarding the protection of cultural heritage, their post-war internationalisation, and the latest tendencies in this field. One issue I shall address in detail will be the problem of incompatibility of existing standards with the so-called „living cultural heritage” of a religious nature, which, despite being protected, still has a religious context. As a contrast, I shall also discuss the desecularisation of religious cultural heritage – a process that began after the year 2000 and is a result of a change in the understanding of the term „cultural heritage” in the process of applying for UNESCO conventions on its protection.

### **The Codex Theodosianus as the original source of secular „heritagisation”**

An investigation into the heritagisation of religious objects and constituencies in the longitudinal historical perspective requires a search for the earliest manifestations of such legislative strategies. In The Codex Theodosianus one can observe foundational regulations containing legal norms referring to relicts of Roman culture from the pre-Christian period. Among many regulations determining the attitude towards the pre-Christian

10 T.S. Šola, *Mnemosophy: An Essay on the Science of the Public Memory*, Rostov Veliki, Zagreb 2015, p. 11.

11 See: William Morris: *The Critical Heritage*, ed. P. Faulkner, Routledge, New York 1973; A.E. Donovan, William Morris and the Society for the Protection of Ancient Buildings, Routledge, New York 2008.

12 E. Bacher, „Alois Riegl und die Denkmalpflege” [in:] idem, *Kunstwerk oder Denkmal? Alois Riegl Schriften zur Denkmalpflege*, Wien – Köln – Weimar 1995, pp. 13–48; see also: A. Riegl, *Der moderne Denkmalkultus: sein Wesen und seine Entstehung* [in:] idem, *Gesammelte Aufsätze*, Augsburg 1928, pp. 144–193.

13 M. Roellinger, *Centenary of the French Law on Historic Monuments*, *Art Antiquity & Law* 2014, vol. 19, no. 4, p. 327.

14 J.L. Sax, *Heritage Preservation as a Public Duty: The Abbé Grégoire and the Origins of an Idea*, *Michigan Law Review* 1989, no. 88, pp. 1143–1144; Ch.M. Greene, „Alexandre Lenoir and the Musée Des Monuments Français during the French Revolution”, *French Historical Studies* 1981, vol. 12, no. 2, p. 213 (200–222).



art, one especially relevant is expressed in the Roman constitution dated 382. It states the following: „we decree, for the authority of the public Council, that temples once used for gatherings and already for common use, can stay open, if there are statues in them more appreciable for their artistic value than for the deity depicted, and we don't allow any imperial response, obtained with excuses, to be opposed to our decree. Since they are reason for unity in the city and when it's clear that gatherings happen often, your experience can evaluate to allow the temple to be open for any festive assembly, according to our sentences, but without meaning that forbidden sacrifices can be allowed during these occasions”.<sup>15</sup>

There are at least three important elements of this regulation that are crucial for the matters discussed in this article. Firstly, it urges emperors to protect old temples and statues from destruction. Secondly, preference is given to artifacts not serving religious practices that are to be admired for their artistic value. Thirdly, the regulations authorises the organisation of gatherings and festive assemblies of a non-religious character in order to keep the „heritage” living. The Byzantine emperors pointed to the fact that preserving such practices was justified from the socio-political point of view – „they are reason for unity in the city”.<sup>16</sup> The aspects of the aforementioned regulation – the secular protection of old art in order to keep it alive – can be regarded as early examples of a

contemporary social and political issue in the legal field of cultural heritage protection. The special meaning of those norms has not yet been fully recognised in the scholarly literature.<sup>17</sup>

The call to evaluate works of pagan art in terms of their artistic and not religious value was an extremely important regulation in the history of European culture. In order to understand its importance, one must take into account the specific political circumstances in which those regulations came into being. They were first included in the Roman constitution of 382 CE. At that time, as a result of the Edict of Milan (313 CE), Christianity had been one of legally recognised religions of the Roman Empire for more than fifty years. It was also ten years before it became the official state religion.

But already then, the followers of this relatively new monotheistic religion expressed their negative attitude towards the religious art of other faiths, often through physical destruction. By protecting the religious art of the old religions, efforts were made to ensure the durability of the culture of the Roman Empire, expressed in high-class artistic achievements. At the same time, Emperor Theodosius issued a series of edicts that made pagan worship illegal.<sup>18</sup>

The regulation included in the Roman constitution of 382 was later repeated in Libro XVI pn. 10.8. of The Codex Theodosianus that was published in 438. It was the last legal act signed by

the emperors of both parts of the Roman Empire after its division in 395. At that time, the territory of Rome had already been considerably reduced by the attacks of barbarians. Invaders would destroy imperial monuments on the conquered lands. Those circumstances changed the meaning of the cited legal act. From then on, preserving the legacy of pagan Rome became a political and a civic duty.

The superiority of Roman culture over the cultures of invaders was symbolised in the high level of artistic culture of the former period. The norm from the XVI Libro Theodosiani pn. 10.8. excluded high-class art objects from the rules prohibiting pagan religion. It turned them into public property. The reason behind their protection was socio-political, and therefore secularised – social integrity. Of course, that does not mean that the Roman Empire was ever a secular state. It means, however, that in this case, the state consciously used law directed towards the preservation of cultural heritage as a mean of secularisation. The rule XVI.10.8. from The Codex Theodosianus remained valid even during the Byzantine iconoclastic civil wars.<sup>19</sup> While religious images created in the Christian period were destroyed, pagan Greek and Roman sculptures collected by the Emperor Justinian and assembled in Constantinople around the patriarchal cathedral of Hagia Sophia and The Hippodrome survived.<sup>20</sup> There were works of a different artistic level – outstanding pieces like Hercules by Lysipus or the

15 Codex Theodosianus, XVI.10.8, <http://www.giornopaganomemoria.it/theodosian1610.html> (accessed: 15.09.2020).

16 Ibidem

17 T. Tsivolas was however recalling rule XVI.10.8 but only partly. He was putting the accent only on the anti-pagan overtone of this rule; cf. T. Tsivolas, *Law and Religious Cultural Heritage in Europe*, Springer, New York 2014, p. 6.

18 A. Nagel, *The Controversy of Renaissance Art*, Chicago University Press, Chicago – London 2011, p. 175

19 P.J. Alexander, *Church Councils and Patristic Authority the Iconoclastic Councils of Hieria (754) and St. Sophia (815)*, Harvard Studies in Classical Philology 1958, vol. 63, p. 493 (493–505).

20 C. Mango, *Antique Statuary and the Byzantine Beholder*, *Dumbarton Oaks Papers* 1963, vol. 17, pp. 57–58; S. Guberti Bassett, „The Antiquities in the Hippodrome of Constantinople”, *Dumbarton Oaks Papers* 1991, vol. 45, p. 87.

famous statue depicting Romulus and Remus fed by a she-wolf, as well as those of inferior quality. Together, they surrounded the circus, emphasizing its eclectic and conservative character. This abundance of ancient art inspired visitors over the next several centuries, and was also admired by the Crusaders who arrived in Constantinople in the thirteenth century.<sup>21</sup> Byzantine regulations aimed at protecting ancient religious art as a secularised cultural heritage constituted a normative basis for the next few centuries.<sup>22</sup> They paved the way for the separation of religious and secular art in the Middle Ages.<sup>23</sup> Their influence was clearly visible in the admiration that the Catholic Church expressed towards Roman and Greek pagan art in the Renaissance (*rinascita del arte*).<sup>24</sup> They can be regarded as theoretical foundations for the recognition of ancient art as a model to follow by academia, from the late baroque (1648) to the end of the nineteenth century (academism).<sup>25</sup>

In the history of protection of religious works of art and architecture by the state in the late Roman Empire and in the Byzantine Empire, normative order was created around a new, different religion. One more aspect – related

to the transition of the political and social system – has to be considered. For late Western and Eastern Roman rulers, it was important to keep the cultural integrity of society around a firm state identity. Religion and tradition, also this artistic tradition, were the main instruments used for the implementation of this policy. Both elements – pagan art and Christianity – appear partly contradictory. In this context, the decision to protect pagan art due to its artistic value and despite its religious functions was a political decision, which can be interpreted as one of the earliest examples of „patrimonilisation”.

### **Secularisation of religious art during the French Revolution**

The outbreak of the French Revolution in 1789 resulted in a dilemma similar to the late Roman transformation of the political and religious system. Overthrowing the monarchy and depriving the Catholic Church of its privileged position set before the revolutionary government the task of determining the status of church property of significant historical, cultural, and artistic value within the framework of a secular state.<sup>26</sup>

Initially, the government of the French Republic did not suppress spontaneous or organised acts of iconoclastic destruction of religious art that the commoners identified with their recent class oppression. However, as early as in July 1790, the revolutionary government issued a ban on the destruction of historical monuments.<sup>27</sup> The definite downfall of the monarchy on 10 August 1792 yet again set free forces of destruction. The French fell victim to the „epidemic of iconoclasm” that, above all, led to the destruction of religious art. The detailed report prepared by Abbé Grégoire in 1794 revealed the true scale of the damage.<sup>28</sup> It prompted the revolutionary government to adopt a protective policy regarding the works of art gathered in nationalised churches. It was ordered that such works of art be stored in newly-created warehouses, with the intention to later display them in the form of a museum collection of medieval art. The first collection of religious art was under the protection of Alexandre Lenoir (1761–1839) – it was the collection in the Petits-Augustins.

The final version of Abbé Grégoire's report was disclosed to the public in August 1794.<sup>29</sup> Its content was

21 C. Mango, *Antique Statuary...*, p. 55.

22 J. Trilling, *Daedalus and the Nightingale: Art and Technology in the Myth of Byzantine Court* [in:] *Byzantine Court Culture from 829 to 1204*, ed. H. Maguire, Harvard University Press, Washington 1997, p. 217.

23 C. Lord, C. Lewine, *Secular Imagery in Medieval Art, Source. Notes in the History of Art, Spring/ Summer 2014*, vol. 33, no. 3/4, Special Issue on Secular Art in the Middle Ages, pp. 1–2.

24 A. Nagel, *Ch.S. Wood, Anachronic Renaissance, Zone Books*, New York 2020, p. 182; see also: A. Dunlop, *Painted Palaces: The Rise of Secular Art in Early Renaissance Italy*, Pennsylvania State University Press, Pennsylvania 2009, p. 43.

25 R. Nelson, *The Spirit of Secular Art: A History of the Sacramental Roots of Contemporary Artistic Value*, Monash University Press, Clayton 2007, p. 05.10; see also: L.L. Meixner, *Courbet, Corot, and Democratic Poetics* [in:] *French Realist Painting and the Critique of American Society, 1865–1900*, Cambridge University Press, Cambridge 1995, pp. 142–193.

26 J.L. Sax, *Heritage Preservation...*, pp. 1143–1144; Ch.M. Greene, *Alexandre Lenoir...*, p. 213.

27 S.J. Idzerda, *Iconoclasm during the French Revolution*, *The American Historical Review* 1954, vol. 60, no. 1, p. 15.

28 H. Grégoire, *Rapport sur les destructions opérées par le Vandalisme et les moyens de le réprimer*, Paris, 31 August 1794.

29 Abbe Gregoire finished his report on revolutionary vandalism on 13 August 1794 (R. Reichardt, H. Kohle, *Visualizing the Revolution: Politics and the Pictorial Arts in Late Eighteenth Century France*, London 2008, p. 247). In his diary, which he kept in the years 1806–1807, Gregoire claimed to have been the first author to use the term „vandalism” to describe „a physical destruction of objects” (D. Gamboni, *The Destruction of Art: Iconoclasm and Vandalism since the French Revolution*, Reaktion Books, London 2012, p. 18). This term appears to be a more universal reference to the Vandals – the barbaric tribe that wreaked havoc in ancient Rome. Dario Gamboni defined the differences between the term „iconoclasm” and „vandalism”. According to Gamboni, „iconoclasm” is mostly used to describe the destruction of works of religious art. In a symbolic sense, it can be understood as the act of rejecting the beliefs and institutions associated with them. „Vandalism”, on the other hand, refers to any action aimed at destroying the material traces of the past, as well as any other objects that have a defined, mostly significant, cultural value. Destruction caused by vandalism is barbaric, full of ignorance, blind.

something more than just a concise description of acts of revolutionary vandalism. It also contained the author's personal reflection on the events he described. Abbé Grégoire considered the revolutionary call to destroy artifacts "an unpatriotic destruction of the history and the cultural heritage of the French nation".<sup>30</sup> Grégoire's firm stance against vandalizing monuments<sup>31</sup> proved very effective. In his report, he compared the destructive acts of the French nation to the ancient acts of vandalism that had led to the downfall of the Roman Empire. It stirred the imagination of the revolutionary leaders, and they could not ignore the author's call to take appropriate countermeasures. The Government of the Republic, however, dreaded using the argument about the anti-patriotic nature of acts of vandalism – if works of religious art had been nationalised and belonged to everyone, vandalizing them was to annihilate one's own culture and decreasing the amount of one's own property. The measures taken by the government made it possible to save, among other works, *The Dying Slave*, a sculpture by Michelangelo that initially embellished the tomb of Pope Julius II. The sculpture was relocated to the Musée Central.<sup>32</sup>

Alexandre Lenoir played an important role in the process of protection of France's

religious cultural heritage. He organised a series of exhibitions of religious art staged in former churches. Lenoir created conditions for redefining artistic creation connected with the monarchy, and he also created a whole theory of their protection.<sup>33</sup> His activity can be perceived as the beginning of modern monument protection understood as type of praxis but also as an area of law. To achieve his goals, Lenoir even became a politician and lobbied for the protection of works of art of high artistic value that opposed the political line of the Revolutionary Committee. He openly opposed the Comité d'Instruction Publique – a revolutionary institution whose purpose was to clear public spaces of signs and symbols of the monarchy. Lenoir was also against the Jacobin dictatorship and a cultural policy based on the destruction of the cultural achievements of the ancien régime.<sup>34</sup> The success of Lenoir's plan depended on the recognition of works of religious art as historical artifacts rather than symbolic representations and carriers of the old socio-political order. This recalls the issue governed by The Codex Theodosianus – works of art, apart from their religious value, are also of artistic value and, therefore, must not be destroyed. It clearly demonstrates how cultural heritage and its representations in many historical contexts became „a product of ideology”.<sup>35</sup>

### Cultural heritage concepts of the second half of the 19th century

In the nineteenth century, in most European countries, various types of associations calling for the legal protection of national cultural heritage began to operate. Soon, their actions were reflected in national agendas. Legislative initiatives were taken to draft laws in this area. Similar problems occurred in the second half of the nineteenth century in most European countries.<sup>37</sup> „Paradoxically, while heritage is used as a universal category in public discourse, the origins of international concern for heritage are perceived to be relatively recent, only dating from the post-war period. Instead, historians have sought explanations for the birth of heritage during the late eighteenth and the nineteenth century overwhelmingly in national contexts”.<sup>38</sup> The scale of the phenomenon can be seen, for example, in the number of laws adopted before the outbreak of the First World War concerning the protection of cultural heritage in various countries: Greece (1834, 1899), Sweden (1867), Hungary (1881), Britain (1882, 1913), Finland (1883), Turkey (1884), Tunisia (1886), France (1887, 1914), Bulgaria (1889), Romania (1892), Portugal (1901), Italy (1902, 1909) and India (1904),<sup>39</sup> as well as in the German states of Hesse (1902) and Oldenburg (1911).<sup>40</sup>

30 J.L. Sax, *Heritage Preservation...*, pp. 1143–1144.

31 The French word monuments has a different meaning from English monuments or Polish monumenty. It also referred to works of a movable character that symbolised specific historical values, such as medallions or chronicles.

32 A. McClellan, *Inventing the Louvre: Art, Politics and the Origins of the Modern Museum in Eighteenth Century Paris*, New York 1994, p. 159; idem, *Nationalism and the Origins of the Museum in France*, *Studies in the History of Art* 1996, vol. 47, p. 35.

33 A. Lenoir, *Foreword to the 'Historical and Chronological Description of the Monuments of Sculpture'* [in:] *Art in Theory 1648–1815: An Anthology of Changing Ideas*, eds. Ch. Harrison, P. Wood, J. Gaiger, London 2000, p. 733.

34 Ch.M. Greene, *Alexandre Lenoir...*, p. 213.

35 F. Haskell, *History and Its Images*, Yale 1993, p. 241.

36 K. Kuutma, *The Politics of Contested Representation: UNESCO and the Masterpieces of Intangible Cultural Heritage* [in:] *Prädikat „Heritage”: Wertschöpfungen aus kulturellen Ressourcen, Studien zur Kulturanthropologie. Europäischen Ethnologie*, eds. D. Hemme, M. Tauschek, R. Bendix, no. 1, Berlin 2007, p. 177 (177–195).

37 C. Miele, *Heritage and Communities: Reflections on the English Experience in the Nineteenth and Twentieth Centuries* [in:] idem, *Towards World Heritage: International Origins of the Preservation Movement 1870–1930*, Routledge, London – New York 2011, pp. 155–18.

38 A. Swenson, Introduction [in:] idem, *The Rise of Heritage: Preserving the Past in France, Germany and England, 1789–1914*, Cambridge University Press, Cambridge 2013, p. 1; C. Miele, *Towards World Heritage...*, p. 7.

39 A. Swenson, *The Law's Delay? Preservation Legislation in France, Germany and England* [in:] *Toward World Heritage. International Origins of the Preservation Movement, 1870–1930*, ed. M. Hall, Ashgate, Burlington 2011, p. 140.

40 Ibidem, p. 140.

There were several reasons for this increase in interest in the second half of the nineteenth century. In addition to an obvious desire to ensure the security of national treasuries threatened by the ever-increasing art market, numerous political reasons were a driving force for public authorities. Increased awareness of the public value of the relics of the past resulted, among other factors, from clear social transformations consisting in the gradual democratisation of societies. Individual countries competed with each other in the field of culture, and having significant resources of a well-protected cultural heritage became a marker of status in international relations. In internal relations, the introduction of provisions to protect cultural heritage was an opportunity for the authorities to enlarge their patrimonial field. The tools for this could be protective provisions ensuring the protection of private property and expropriation on the grounds of public utility to the status of corporate bodies, such as Churches and communes. In the reality of the time, the inclusion of church property, e.g. medieval temples, within the scope of administrative conservation authority was a breach of the sacred immunity exempting church property from the jurisdiction of secular authority. For example, „the 1887 [French – M.B.] Act was not only an Act for the better protection of monuments, but also a measure to enhance a centralist approach and weaken the

influence of local communities and the Catholic Church”.<sup>41</sup> The situation was similar in Germany at a federal level. Some member states of the Union of German States feared the loss of control over artistic and architectural objects of considerable value located on their territory if a unified law were to be adopted conferring competence for their protection on the central state authorities.<sup>42</sup> No wonder, then, that solutions of this kind aroused considerable public opposition and caused significant delays in the legislative processes.

Activism in the field of conservation legislation revealed many of the social tensions that existed previously, but which now gained a new field of play. It should be noted that the debates held on the planned laws differed in terms of content from country to country. Austrian law developed by the art historian Alois Riegl is considered to be of particular importance for the development of monument conservation and museums.<sup>43</sup> The definitions of terms he developed, „monument”, „historic value”, and „preservation of monuments”, were the starting point for many subsequent European regulations.<sup>44</sup> The significance of Riegl’s ideas lay in the complete rejection of the aesthetic criterion when assessing the historical value of the artifact and its inclusion in the collection of monuments.<sup>45</sup> Although this has long been considered

a mistake, as contemporary artistic practice shows, the aesthetic criterion is not the fundamental and most important criterion for all works of art.<sup>46</sup> At that time, however, the thinking about art was dominated by an idea of art that was completely subordinated to the principles of aesthetics. Even Karl Marx writes that, contrary to animals, „man therefore also forms objects in accordance with the laws of beauty”.<sup>47</sup> This only seems to confirm the then deeply rooted belief in the normative nature of aesthetic precepts.

In 1903, Alois Riegl published a book entitled *The Modern Cult of Monuments: Its Character and Origin*.<sup>48</sup> The author includes numerous reflections on the values justifying the policy of protecting material traces of the past.<sup>49</sup> He creates a previously unknown typology of axiological justifications for the value of ancient objects used as criteria for granting them legal protection. He identifies „art value” (*Kunstwollen*), „historical value” resulting from the age of a given work, „commemorative value” and „use value”.<sup>50</sup> He also shows that the concept of a monument refers to both intentional monuments, i.e. those constructed deliberately to commemorate an event or a person, as well as „unintentional monuments”, the value of which results from their uninterrupted existence and their function of representing the achievements, attitudes and beliefs of previous generations.<sup>51</sup>

41 Ibidem, p. 142.

42 See: W. Speitkamp, *Die Verwaltung der Geschichte: Denkmalpflege und Staat in Deutschland 1871–1933*, Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen 1996, pp. 154–163.

43 T. Rudkowski, *Ochrona zabytków. Niektóre aspekty filozoficzne i socjologiczne* [w:] *Dzieło sztuki i zabytek. Materiały pokonferencyjne*, Stowarzyszenie Historyków Sztuki, Warszawa 1975, pp. 13–16.

44 For more on this subject, see: A. Gerecka-Żołyńska, *Ochrona zabytków w Polsce. Zbiór podstawowych aktów prawnych z krótkim komentarzem*, Ośrodek Badań Rynku Sztuki Współczesnej, Poznań 2006, pp. 8–9.

45 H. Zerner, Alois Riegl: Art, Value and Historicism, *Daedalus* 1976, vol. 105, no. 1, p. 178

46 E. Naginski, Riegl, Archeology and Periodisation of Culture, *RES: Anthropology and Aesthetics* 2001, no. 40, pp. 135–152.

47 K. Marx, *Rękopisy ekonomiczno-filozoficzne z 1844 r.*, Warszawa 1958, p. 517.

48 A. Riegl, *Der moderne Denkmalkultus...*, pp. 144–193; English version: idem, *The Modern Cult of Monuments*, *Oppositions* 1982, no. 25, pp. 21–51.

49 See: M. Gubser, *Time and History in Alois Riegl’s Theory of Perception*, *Journal of the History of Ideas* 2005, vol. 66, no. 3, p. 457.

50 G. Araoz, *Preserving Heritage Places under a New Paradigm*, *Journal of Cultural Heritage Management and Sustainable Development* 2011, no. 1, p. 56.

51 See: M.A. Holly, *Review of Margaret Iverson’s Alois Riegl: Art History and Theory*, *Central European History* 1994, vol. 27, no. 4, pp. 537–539.



Riegel's contribution to the development of the legal theory of monument protection also consisted in changing the policy of art restoration. Previously, attempts had been made to recreate the original form of works of art at all cost, often at the cost of losing their historical character.<sup>52</sup> Riegel's theses<sup>53</sup> enabled the recognition of beauty in the footsteps of time and convinced the supporters of aesthetic justifications to abandon practices which could lead to the obliteration of traces under the rubric of reconstruction and renovation.<sup>54</sup>

Recognition of the importance of works created in the past for the development of national culture was conducive to the autonomy of art, which consists in separating its social value from the religious, political or propaganda functions attributed to it. The decision on what constitutes historical value and what qualifies as a monument was left to the state authorities, as a result of which they became one of the factors co-shaping the cultural policy of the state<sup>55</sup>. The legal regulation of cultural heritage in technical terms, regardless of the social functions attributed to it – past and present – significantly changed the way individual items are perceived in society. The medieval cathedral was no longer just a temple. As a result of the professionalisation of conservation protection of old works of art or architecture, religious works of art were moved from the symbolic sphere to the scientific sphere. The recognition

of a work of art or an architectural object as part of the cultural heritage of a country or nation resulted in the change of its status from an object of worship subject only to the church to an object of social value accorded by the secular state. Ensuring the protection of valuable religious objects, therefore, meant, in practice that they were, to a greater or lesser extent, placed under the authority of the state administration.

### **The protection of cultural heritage after the Second World War**

The Second World War, which ruined many invaluable artistic and architectural testimonies of the past, was a driving force for action at an international level to create supranational protection instruments. To this end, UNESCO was set up at the UN – the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organisation. Under its auspices, new – in the intention of its creators – universal rules for dealing with cultural heritage of various types under various conditions were developed. „In response to specific circumstances, UNESCO has fostered the creation of standard-setting instruments and international organisations like the International Centre for the Study of Preservation and Restoration of Cultural Property (ICCROM) and the International Council on Monuments and Sites (ICOMOS). Standard-setting instruments include sets of recommendations

on archeological excavations from 1956 (UNESCO), landscapes from 1962 (UNESCO), cultural property endangered by public or private works (UNESCO 1968), and historic urban areas from 1976 and 2011 (UNESCO). In addition, there are fully fledged UNESCO conventions, such as the Convention for the Protection of Cultural Property in the Event of Armed Conflict (1954), the Convention on the Means of Prohibiting and Preventing the Illicit Import, Export and Transfer of Ownership of Cultural Property (1970), the Convention Concerning the Protection of the World Cultural and Natural Heritage, or World Heritage Convention (1972), the Convention on the Protection of the Underwater Cultural Heritage (2001).<sup>56</sup> This long list of technical instruments among other kinds of heritage also covers religious heritage. This activates the above-mentioned problem of possible secularisation through „heritagisation”. This problem was, in fact, considered. In many UNESCO-affiliated publications the problem of the religious provenance of heritage sites has been channeled through references to concepts such as „religious diversity” and „worldview pluralism”.<sup>57</sup> Until the 1980s, the issue of „living cultural heritage” was not the subject of any extensive theoretical or practical reflection.<sup>58</sup> This caused „a growing dissatisfaction among many developing countries, especially in the Latin American, African, and Asian-Pacific regions, with the 1972 Convention (...), which was viewed as

52 T. Arrhenius, *The Cult of Age in Mass Society: Alois Riegl's Theory of Conservation*, *Future Anterior: Journal of Historic Preservation, History, Theory and Criticism* 2004, vol. 1, no. 1, pp. 75–81.

53 See, inter alia: A. Riegl, *The Modern Cult of Monuments: Its Essence and Its Development* [in:] *Historical and Philosophical Issues in the Conservation of Cultural Heritage*, eds. N.S. Price et al., The Getty Conservation Institute, Los Angeles 1996, pp. 69–83.

54 D. Reynolds Cordileone, *Alois Riegl in Vienna 1875–1905: An Institutional Biography*, Ashgate, Burlington 2014, p. 276.

55 H. Schreiber, *Patrymonializacja w stosunkach międzynarodowych...*, pp. 385–398.

56 C. Cameron, *UNESCO and Cultural Heritage: Unexpected Consequences* [in:] *A Companion to Heritage Studies*, eds. W. Logan, M.N. Craith, U. Kockel, Wiley Blackwell, Oxford 2016, pp. 322–323.

57 Cf. F. Champion, *Diversity of Religious Pluralism*, *The Public Management of Religious Diversity*, *International Journal on Multicultural Societies (IJMS)* 1999, vol. 1, no. 2, pp. 40–54.

58 Janet Blake sees the origins of the change in the re-examination of the notion „culture” at the World Conference on Cultural Policies (MONDIACULT) held in Mexico in 1982.

‘Eurocentric’ both in its operation and conception”.<sup>59</sup> In this body of UNESCO international legal acts, both through the standards and procedures adopted for protection and through the very layer of language used to describe religious objects, buildings, places, and traditions, a hierarchy of normative order was established – the primacy of secular law over religious law; and the primacy of the state over the church. In this vision of culture, traditional social practices, including religious ones, were seen as „an obstacle for (...) development”.<sup>60</sup> It should be noted, however, that a policy of secularisation of this kind, which is veiled in language, is being opposed by conservative circles in various countries. Therefore,

especially in many recent studies, attention is drawn to the need for the sacralisation of cultural heritage of religious provenance, in order to meet social needs more widely and to restore the full validity of the voice of human communities.<sup>61</sup>

The situation began to change with the establishment of new protection instruments – the Convention for the Safeguarding of the Intangible Cultural Heritage (2003), and the Convention on the Protection of the Diversity of Cultural Expressions (2005) – and practical guidelines for their application. The fact that greater account was taken of the interests of people actively benefiting from a cultural heritage, including a religious heritage, only

confirmed that the previous line of interpretation was a consequence of the implementation of a specific policy and was not the result of objective limitations of the system.<sup>62</sup> As Lucas Lixinski rightly points out, „we are thus moving away from physical remnants and towards living cultures; from States toward communities of practice; from preservation to safeguarding; and from Western-centric appreciations of ‘Outstanding Universal Value’ towards culturally-sensitive engagements which represent all peoples. In short, the 2003 Convention contains elements that can turn international heritage law on its head”<sup>63</sup> This shift can be connected with the influence of a „human rights-based orientation”.<sup>64</sup>

59 J. Blake, *From Traditional Culture and Folklore to Intangible Cultural Heritage: Evolution of a Treaty*, *Santander Art and Culture Law Review* 2017, no. 2, p. 44; cf. G. Boccardi, *Authenticity in the Heritage Context: A Reflection beyond the Nara Document*, *The Historic Environment: Policy & Practice* 2018, vol. 10, no. 1, p. 1; K. Chainoglou, *The Protection of Intangible Cultural Heritage in Armed Conflict: Dissolving the Boundaries Between the Existing Legal Regimes?*, *Santander Art and Culture Law Review* 2017, no. 2, pp. 109–134; A.F. Vrdoljak, *Minorities, Cultural Rights and the Protection of Intangible Cultural Heritage*, 2005, <http://www.esil-sedi.eu/sites/default/files/Vrdoljak>

60 J. Blake, *From Traditional Culture...*, p. 44.

61 See: S. Samida, *On the Genesis of Heritage: Cultural Heritage between ‘Sacralisation’ and ‘Eventisation’*, *Zeitschrift für Volkskunde*, January 2013, no. 109(1), pp. 77–98.

62 Cf. K. Zalasinska, *Building Bridges Between the 1972 and 2003 Conventions – Searching for an Integrated Protection of Cultural Heritage under UNESCO’s Cultural Conventions System*, *Santander Art and Culture Law Review* 2017, no. 2, pp. 77–90.

63 L. Lixinski, *Intangible Cultural Heritage: Successes, Disappointments, and Challenges*, *Santander Art and Culture Law Review* 2017, no. 2, p. 18 (17–20).

64 J. Blake, *From Traditional Culture...*, p. 41.

Niniejszy tekst pochodzi z periodyku *Gdańskie Studia Prawnicze*, Wydawnictwa WPiA, Rok XXV Nr 2(50)/2021

### Summary

Mateusz M. Bieczyński

#### **From the Codex Theodosianus to the Nicosia Convention: The protection of cultural heritage as a means of secularisation**

This article tries to present the establishing process of cultural heritage in a broader perspective, in which national legal regulations are only indicators of some general tendencies. It focuses particularly on the transformation of religious sites and objects into legally protected cultural heritage. The main thesis of this article is that the process of „heritagisation” of religion-related artifacts can be considered a political means of secularisation. Therefore, this discussion forms part of heritological research. Among others, this article aims to answer two main questions. What happens when religious sites, objects, and practices become heritage? Is it possible to extract a functional path in legal regulations giving an account of the protection of religious artifacts as cultural heritage in European history that changed their social perception? Is the „heritagisation” of religious objects equal to their conscious secular „patrimonialisation”, or is secularisation just a side-effect of their being protected by legal regulations?

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Marta Wójcicka – sekretarz redakcji, [marta.wojcicka@russellbedford.pl](mailto:marta.wojcicka@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.pl)

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr n. pr. Patryk Kuzior

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.  
al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 30 000 znaków ze spacjami (do 17 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.



WYDAWNICTWO  
UNIwersYTETU  
WROCLAWSKIEGO

