

Bogumił Brzeziński

Uniwersytet Jagielloński, Kraków

bogumil.brzezinski@uj.edu.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Glosa do wyroku
Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 30 listopada 2022 r.,
II FSK 853/20

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2024.034>

Oszacowanie mające na celu określenie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania może dotyczyć jedynie podmiotów działających legalnie, prowadzących działalność na zasadach rynkowych.

1. Stan faktyczny sprawy był prosty i bezsporny. Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów w sposób nierzetelny w sensie prawnym – zapisy w księdze nie odzwierciedlały rzeczywistej treści operacji gospodarczych. Organy podatkowe – a ostatecznie także Naczelny Sąd Administracyjny – uznały, że za okres, w którym to miało miejsce, przy ustalaniu dochodu żadnych poniesionych przez podatnika kosztów nie można uwzględnić.

Glosowany wyrok zawiera więc błędny pogląd prawny, w myśl którego możliwość zaliczenia kosztów poniesionych przez przedsiębiorcę do kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest nie tylko od spełnienia warunków z art. 22 ust. 1 (zdanie pierwsze) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w tym

wypadku – w brzmieniu obowiązującym w 2013 r.)¹, ale także od spełnienia warunku ujęcia kosztu w prawidłowo prowadzonych księgach podatkowych, co wynika rzekomo z brzmienia art. 24 ust. 1 i art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 (zdanie pierwsze) u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w 2013 r., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy. To uregulowanie jest kompletne. Nie sposób wskazać przepisów, które by te warunki uznania kosztów za koszty uzyskania przychodów modyfikowały (zawężyły lub rozszerzały).

Jeżeli ta teza jest zasadna, to doszukiwanie się kolejnych warunków uznania kosztów za koszty uzyskania przychodów – tak, jak to czyni NSA – prowadzi w efekcie do orzekania *contra legem*. Trudno byłoby w tym wypadku nawet mówić o dokonaniu przez Sąd wykładni przepisów, gdyż ta – przy założeniu kompletności uregulowania – musi koncentrować się na tych właśnie uregulowaniach i poszukiwaniu znaczenia tekstu prawnego: wykładnia miałaby miejsce np. w przypadku, gdyby Sąd zastanawiał się nad tym, czy jakiś konkretny rodzaj wydatków służy zabezpieczeniu źródła przychodów, czy też nie (a w konsekwencji – czy jest, czy też nie jest kosztem uzyskania przychodu).

W głosowanym wyroku Sądowi chodzi o coś zgoła innego – Sąd, niczym grupa uczniów Eugena Ehrlicha z Czerniowców, Kantowicza czy Gény i szkoły wolnego prawa, fantazjuje na temat prawa podatkowego, próbując porządkować zachowania czy też dyscyplinować podatnika w związku z jego obowiązkami instrumentalnymi, które – co nie budziło sporu w sprawie – ten ostatni zaniedbał. Ustanawia więc w związku z tym swoistą sankcję finansową z tego tytułu – uniemożliwienie uwzględnienia kosztów niewłaściwie dokumentowanych przy ustalaniu dochodu do opodatkowania.

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

2. Sankcyjny charakter działania Sądu jest oczywisty. Bezsporne jest naruszenie przepisów prawa podatkowego, których skutkiem jest stan nierzetelności ksiąg podatkowych i negatywna dla podatnika konsekwencja w postaci nieuwzględnienia kosztów uzyskania przychodu dokumentowanych zapisami w takiej księdze. Ale już to musi budzić wątpliwości, ponieważ w demokratycznym państwie prawnym sankcje (każdego rodzaju) powinny być formułowane *expressis verbis*, a nie być – tak jak w analizowanym przypadku – rezultatem zabiegów interpretacyjnych wątpliwej przy tym jakości (wykraczających w istocie poza granice interpretacji).

Co więcej, Sąd buduje sankcję *sui generis*, nie zwracając uwagi na to, że ustawodawca takiej sankcji w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie zamierzał budować – najwyraźniej uznając, że dla przypadków niesubordynacji podatnika wystarczy ewentualne stosowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. A przecież sankcję podatkowoprawną mógł on z powodzeniem ustanowić. Mógł też – co byłoby najprostsze – dodać materialnoprawny warunek uznania kosztów za koszty uzyskania przychodów dla podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg podatkowych w postaci rzetelnego ich ujmowania w oparciu o dokumenty pierwotne w tychże księgach. Mógł też w ostateczności takie niewystarczająco udokumentowane koszty ująć w katalogu z art. 23 u.p.d.o.f. – kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodu. Niczego takiego nie uczynił, ale NSA w prawotwórczym zacięciu „naprawia” rzekomą usterkę systemu. To dobra wiadomość dla zwolenników tzw. prawotwórczej działalności sądów administracyjnych.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 (zdanie pierwsze) u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym w 2013 r., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy. Językowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że podatnik ma możliwość odliczenia od przychodów kosztów, pod tym jednakże warunkiem, że mają one bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma bądź może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu.

3. Interesująca jest metodyka budowy uzasadnienia użyta przez NSA w glosowanym wyroku. Pojawiają się tutaj znane skądinąd argumenty „odciążające” właściwy nurt rozumowania, mające – jak się wydaje – odwrócić uwagę adresata wyroku od podstawowego problemu interpretacyjnego. Sąd pisze, że „nie można zaakceptować stanowiska Sądu pierwszej instancji, który wywodzi, że sprzeczne z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. jest pozbawienie podatnika prawa do potrącenia kosztów z uwagi na to, że towar w rzeczywistości został nabyty od innego podmiotu niż wystawca faktury. Istotny jest fakt, że faktury wystawione dla Skarżących nie odzwierciedlają faktycznych transakcji i nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym”.

Takie twierdzenie w uzasadnieniu wyroku NSA jest objawem wytwarzania „sztucznej mgły” nad problemem interpretacyjnym w celu osiągnięcia efektu perswazyjnego w postaci pogodzenia się zainteresowanych z zapadłym rozstrzygnięciem. To, że faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym, nie ma dla sprawy żadnego znaczenia. Problemem do rozważenia jest co innego: jaki wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych ma nierzetelność (bądź wadliwość) ksiąg podatkowych? Przyczyna tego stanu rzeczy jest irrelevantna. Mogą to być faktury nieodzwierciedlające rzeczywistego przebiegu zjawisk podatkowych, może to być dokonywanie zapisów w księgach bez opierania ich na dokumentach pierwotnych etc.

Na taką sytuację Ordynacja podatkowa² ma wyraźne i – jak można sądzić – uznane przez ustawodawcę za bezalternatywne remedium. W myśl art. 23 § 1 pkt 2 oraz § 2 O.p., jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 2 O.p.), a dowody uzyskane w toku postępowania nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, względnie na uzupełnienie danych wynikających z ksiąg i – tą drogą – na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 2 O.p.),

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: O.p.

obligatoryjne jest szacowanie wartości tego elementu konstrukcji podatku.

4. Naczelny Sąd Administracyjny próbuje relatywizować te proste w gruncie rzeczy przepisy, w szczególności sugerując, że podatnik „złym człowiekiem był” (to ostatnie – uwaga porządkowa adresowana do Sądu – to parafraza...). Stąd sugestie, że podatnik nie działał w sposób legalny, nie prowadził działalności na zasadach rynkowych, że z dobrodziejstwa uwzględniania rzeczywiście poniesionych kosztów nie mogą korzystać podatnicy uczestniczący w procederze oszustwa podatkowego, a być może podatnik czerpał zyski z uczestnictwa w procederze oszustwa podatkowego, polegającego na stworzeniu struktury podmiotów dokonujących fikcyjnych transakcji.

Ale czy to, że treść faktur nie odpowiadała realnej treści procesów gospodarczych, a działalność podatnika mogła budzić wątpliwości nawet z punktu widzenia prawa karnego skarbowego (a może i prawa karnego), a rozliczenia miały postać gotówkową, jest elementem hipotezy któregośkolwiek z przepisów dotyczących szacowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych? Sąd drugoinstancyjny tego nie wykazał i nawet nie próbował tego robić (może i dobrze się stało...).

Sąd ma rację, gdy wskazuje, że na podatniku ciąży obowiązek prawidłowego i rzetelnego prowadzenia dokumentacji i to podatnik powinien dołożyć wymaganej staranności, aby przeprowadzone przez niego operacje gospodarcze były ewidencjonowane zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów prawa. Natomiast w sposób oczywisty nie ma racji, twierdząc, że niedopełnienie tych wymogów powoduje wyłączenie powyższych wydatków z kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Nie potrafi wskazać przepisu, z którego by to – nawet pośrednio – wynikało. A jeszcze niedawno, we wcześniejszych partiach uzasadnienia wyroku, Sąd zachwalał „literalną” wykładnię przepisów o kosztach uzyskania przychodów.

NSA pisze, że Sąd pierwszej instancji w swoich rozważaniach nie uwzględnił zasadniczej dla oceny całej sprawy okoliczności, że

nabyte przez skarżących towary nie były przedmiotem legalnego obrotu. NSA krytykuje WSA za użycie w jego judykacie obrazowego wyrażenia „substrat kosztowy”, ale sam nadzwyczaj luźno – żeby nie powiedzieć beztrzesko – operuje pojęciem legalności obrotu. Z przykrością trzeba stwierdzić, że z materiałów przedstawionych w uzasadnieniu wyroku nie wynika, aby towary sprzedawane przez podatnika były przedmiotem obrotu nielegalnego. To, że podatnik nie zamierza ujawnić rzeczywistych dostawców towaru organom podatkowym, nie oznacza w żadnym wypadku, że obrót nimi był nielegalny. Nie był to też nawet obrót ukryty przed organami podatkowymi – te przecież nie kwestionowały wykazanych przez podatnika przychodów, a bez sprzedaży i osiągnięcia z tego przychodów trudno mówić o obrocie w sensie handlowym.

Jakie to „zasadnicze” znaczenie dla sprawy ma okoliczność rzekomego braku przymiotu legalności zachowań podatnika, która w sprawie nie była podnoszona ani przez organy podatkowe, ani przez sąd pierwszej instancji? Fakt, że w ostatnim czasie pojęcia takie jak „prawo”, „sprawiedliwość” czy „legalność” zostały celowo – zwłaszcza w publicystyce politycznej – rozmydlone, jeśli chodzi o ich zakres znaczeniowy, nie upoważnia, jak się wydaje, do tego, aby tę nową semantykę przenosić do dyskursu prawniczego *sensu stricto*.

Reasumując, wszelkie opowieści o tym, jakie wymogi powinny spełniać koszty, aby można było je uznać za koszty uzyskania przychodu, są w tym konkretnym wypadku bez znaczenia, gdyż problemem jest to, czy w sytuacji nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych (a to w sprawie było bezsporne, a co najmniej przekonująco udowodnione przez organy podatkowe) należy stosować przepisy dotyczące szacowania podstawy opodatkowania. NSA błędnie i w istocie bez wskazania podstawy prawnej daje odpowiedź negatywną. Takiego poglądu gruntownie nie podzielam.

5. Na marginesie wyroku i jego uzasadnienia rysują się jeszcze dwie uwagi. Po pierwsze, stanowisko Sądu, odmawiające możliwości uwzględnienia w rachunku podatkowym kosztów uzyskania przychodów, pozostaje w sprzeczności z podstawowym założeniem konstrukcyjnym tego podatku, jakim jest opodatkowanie

dochodu, a nie – do czego prowadzi stanowisko Sądu – przychodu podatnika. W polskim prawie podatkowym nie da się odnaleźć przepisu, który by na to zezwalał.

Po drugie, ostatnio sporo pisze się o potrzebie wypracowania strategii interpretacyjnej, która byłaby użyteczna przy wykładni prawa podatkowego³. Niektórzy twierdzą, że takie strategie już istnieją, chociaż ten pogląd jest chyba nadmiernie optymistyczny⁴. Wydaje się bowiem, że można mówić co najmniej o elementach takiej strategii czy też strategiach cząstkowych⁵. W głosowanym wyroku też można dopatrzeć się elementów strategii – nie tyle wykładni, ile uzasadniania wyroku. Ta strategia nazywana jest w piśmiennictwie „oklepywaniem podatnika”.

Określenie to jest mało eleganckie, ale przez to stwarza wdzięczne pole do poszukiwania ekwiwalentu przez purystów językowych. Polega ono na tym, że Sąd, który z różnych względów wybiera rozwiązanie obiektywnie słabo akceptowalne, usiłuje zatrzeć przykre wrażenie, jakie wywiera to na każdym, kto ma podstawową orientację w prawie podatkowym, roztaczaniem opowieści, których akcja toczy się obok problemu interpretacyjnego. W głosowanym wyroku taką funkcję spełniają dywagacje o tym, o czym była już wyżej mowa, tj. co w myśl ustawy jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodu. Ta opowieść – jak to zwykle bywa przy referowaniu treści przepisów – jest prawdziwa dopóty, dopóki nie rozlewa się poza powszechnie przyjęte standardy interpretacyjne i dopóki nie kończy się finałem w postaci efektownego salta do pozbawionego wody basenu pływackiego, jakim jest sformułowanie i próba uzasadnienia (a w istocie wmówienia prawniczemu audytorium) tezy, że oszacowanie mające na celu określenie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej pod-

³ Z. Tobor, *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 11.

⁴ B. Wojciechowski, A. Olczyk, *Spór o metodę wykładni prawa podatkowego. Analiza porównawcza strategii interpretacyjnej w rozpoznawaniu tzw. trudnych przypadków w orzecznictwie TK i NSA*, w: *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej: perspektywa ekonomicznej analizy prawa*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2022.

⁵ Zob. B. Brzeziński, A. Franczak, *W poszukiwaniu strategii interpretacji prawa podatkowego przez sądy*, „Krytyka Prawa” 2024, t. 16(4), s. 53–54.

stawy opodatkowania może dotyczyć jedynie podmiotów działających legalnie, prowadzących działalność na zasadach rynkowych.

„Oklepywaniem podatnika” jest nie tylko sugestia, że działał on nielegalnie. Z uzasadnienia glosowanego wyroku nie wynika też, aby prowadził on działalność na zasadach innych niż rynkowe, jednak Sąd stawia mu taki zarzut. Pomijając fakt, że w podatku dochodowym jest to irrelevantne prawnie (poza obszarem przeliczania dochodu, czego w sprawie organy podatkowe nie podnosiły), to jeśli stawia się podatnikowi jakiś zarzut – i to zdaniem Sądu rzutujący na rozstrzygnięcie – to należałoby go w minimalny choćby sposób uzasadnić. Tego w sposób oczywisty zabrakło.

Na marginesie: rozmaite zarzuty nie są formułowane przez Sąd wprost wobec podatnika będącego stroną w sprawie, ale wobec jakiegoś modelu „nierzetelnego podatnika”, którego powinny spotkać konsekwencje zasłużone, a przez Sąd wymyślone. Ostatecznie jednak okazuje się, że podatnik będący stroną sporu podatkowego idealnie się – zdaniem Sądu – w tym modelu mieści, co skutkuje takim, a nie innym wyrokiem.

Inna uwaga to taka, że w orzecznictwie NSA wydaje się wracać syndrom zwalczania poprawnych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych – wyrokami nienadającymi się do akceptacji. To zjawisko było dostrzegalne w orzecznictwie NSA z lat – bardzo orientacyjnie – 2005–2015. Poprawa sytuacji w tym względzie, jaka potem nastąpiła, okazała się nietrwała.

STRESZCZENIE

Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 30 listopada 2022 r., II FSK 853/20

Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego zawiera krytyczne uwagi wobec wyrażonego w uzasadnieniu wyroku poglądu, w myśl którego oszacowanie mające na celu określenie podstawy opodatkowania w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania może dotyczyć jedynie podmiotów działających legalnie, prowadzących działalność na zasadach rynkowych. Pogląd ten, utrwalony we wcześniej-

szym orzecznictwie tego sądu, nie znajduje żadnego uzasadnienia w obowiązującym prawie.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych; Ordynacja podatkowa; koszty uzyskania przychodów; ustalanie podstawy opodatkowania w sposób szacunkowy; Naczelny Sąd Administracyjny

SUMMARY

Gloss to the judgment of the Supreme Administrative
Court of November 30, 2022, II FSK 853/20

The commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court contains critical remarks regarding the view expressed in the justification of the judgment, according to which an assessment aimed at determining the tax base at an amount close to the actual tax base may only apply to entities operating legally, conducting business on market conditions. This view, established in the earlier case law of this court, finds no justification in the tax law.

Keywords: personal income tax; Tax Ordinance; deductible expenses; determining the tax base by estimation; Supreme Administrative Court

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Franczak A., *W poszukiwaniu strategii interpretacji prawa podatkowego przez sądy*, „Krytyka Prawa” 2024, t. 16(4).
- Tobor Z., *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 11.
- Wojciechowski B., Olczyk A., *Spór o metodę wykładni prawa podatkowego. Analiza porównawcza strategii interpretacyjnej w rozpoznawaniu tzw. trudnych przypadków w orzecznictwie TK i NSA*, w: *Funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego na tle zmian koniunktury gospodarczej; perspektywa ekonomicznej analizy prawa*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2022.