



Współczesne wyzwania prawa podatkowego

Księga jubileuszowa dedykowana
Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi



tom I

pod redakcją
Adama Mariańskiego
Dariusza Strzelca
Michała Wilka





Współczesne wyzwania prawa podatkowego






WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO



Współczesne wyzwania prawa podatkowego

Księga jubileuszowa dedykowana
Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi



tom I

pod redakcją
Adama Mariańskiego
Dariusza Strzelca
Michała Wilka

 **WYDAWNICTWO**
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO
Łódź 2024

Adam Mariański (ORCID: 0000-0001-8690-9351), Dariusz Strzelec
(ORCID: 0000-0002-0843-4167), Michał Wilk – Uniwersytet Łódzki
Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego,
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENCI

Bogumił Pahl, Anna Zalcewicz

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Monika Poradecka

SKŁAD I ŁAMANIE

Munda – Maciej Torz

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka

PROJEKT OKŁADKI

Monika Rawska

Zdjęcie Jubilata autorstwa Bartosza Kałużnego

© Copyright by Authors, Łódź 2024

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2024

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie
niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

Publikacja wspierana przez: CRIDO, Mariański Group Kancelaria Prawno-Podatkowa
MDDP Michalik, Dłuska, Dziedzic i Partnerzy, TPA Poland, Wardyński i Wspólnicy
Dariusza Wasylkowskiego

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.11211.23.0.K

Ark. wyd. 34,4; ark. druk. 38,5

<https://doi.org/10.18778/8331-422-8>

ISBN 978-83-8331-422-8

e-ISBN 978-83-8331-423-5



Amig

Spis treści

Słowo wstępne.....	11
Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel, dr h.c.	13
Bibliografia dorobku naukowego 1977–2022	25
Promowane prace doktorskie.....	39
Teresa Augustyniak-Górna, <i>Prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków lokalnych</i>	41
Stefan Babiarez, <i>Podatek od spadków i darowizn we Włoszech. Wybrane problemy</i>	53
Monika Bogucka-Felczak, <i>Założenia reformy systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego</i>	63
Paweł Borszowski, <i>Pozafiskalny cel zwolnień podatkowych</i>	75
Bogumił Brzeziński, <i>Prawda materialna, prawda obiektywna czy po prostu prawda? Przyczynek do analizy języka prawniczego w Polsce</i>	85
Wojciech Chróścielewski, <i>Odmienności odwoławczego postępowania podatkowego w stosunku do postępowania administracyjnego ogólnego</i>	95
Bogusław Dauter, <i>Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie – wybrane zagadnienia</i>	107
Teresa Dębowska-Romanowska, <i>O wynikającym z art. 217 w związku z art. 8 ust. 2 obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji RP</i>	117
Dagmara Dominik-Ogińska, <i>Prawda jako wartość wpływająca na rzetelność postępowania podatkowego i sądowniczoadministracyjnego</i>	131
Rafał Dowgier, <i>Naruszenie zakazów, nakazów i ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej jako negatywna przesłanka udzielenia pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych</i>	143
Leonard Etel, Dariusz Strzelec, <i>Ułgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Co trzeba zmienić?</i>	155
Eugenia Fojcik-Mastalska, Ryszard Mastalski, <i>Orzecznictwo podatkowe a źródła prawa podatkowego</i>	169
Jadwiga Glumińska-Pawlic, <i>Akcyza jako podatek konsumpcyjny</i>	179
Jan Głuchowski, <i>Stan nauki prawa podatkowego w okresie Polski Ludowej do lat siedemdziesiątych</i>	193

Andrzej Gomułowicz, <i>Aspekt etyczny w relacjach prawodawca – organ podatkowy – podatnik</i>	207
Marek Kalinowski, <i>Koncepcja stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego</i> ..	219
Katarzyna Kopyściańska, <i>Weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych</i>	233
Marek Kopyściański, <i>Regulacja prawna uprzednich porozumień cenowych – uwagi ogólne</i>	245
Aleksandra Krajewska, <i>Ulgą na działalność badawczo-rozwojową – najważniejsze cechy i wybrane aspekty praktyczne</i>	259
Ziemowit Kukulski, <i>Podatkowe instrumenty finansowania kościołów i związków wyznaniowych przez wiernych w Europie</i>	273
Krzysztof Lasiński-Sulecki, <i>Dobra wiara i należyta staranność a zakres opodatkowania akcyzą</i>	289
Mariola Lemonnier, <i>Podatki i inne publiczne ciężary we francuskim sektorze bankowym</i>	301
Hanna Litwińczuk, <i>Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Przyczyny i problemy w praktyce podatkowej</i>	313
Hanna Majszczyk, <i>Nowe przepisy dotyczące faktur korygujących in minus – uproszczenie rozliczania VAT dla podatników?</i>	323
Adam Mariański, <i>Zasada zdolności płatniczej w podatku dochodowym od osób fizycznych – teoria a praktyka</i>	333
Dominik Mączyński, <i>Czy danina solidarnościowa jest podatkiem?</i>	345
Tomasz Michalik, <i>Formalnie niezależny podmiot jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – wnioski z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE</i>	357
Wiesława Miemiec, <i>Bartłomiej Łukasik, Wpływ ulgi abolicyjnej na opodatkowanie dochodów polskich rezydentów z pracy najemnej</i>	369
Ireneusz Mirek, <i>...nie gęsi, iż swój język mają. O nazwach podatków w Niemczech</i>	383
Wojciech Morawski, <i>Czy polskie indywidualne interpretacje podatkowe są gatunkiem ginącym?</i>	393
Artur Mudrecki, <i>Węzłowe problemy gmin z rozliczeniem podatku od towarów i usług</i>	405
Roman Namysłowski, <i>Revolucja informatyczna a VAT</i>	415
Jarosław Neneman, <i>Jaki system podatkowy dla Polski?</i>	425
Adam Nita, <i>Zbycie przez gminę substancji majątkowej uzyskanej jako spadkobierca ostateczny – rozważania w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług</i>	435
Ireneusz Nowak, <i>Radca skarbowy w świetle badań empirycznych</i>	445
Tomasz Nowak, <i>Uwagi o znaczeniu użytego w art. 217 Konstytucji RP zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”</i>	455
Aneta Nowak-Piechota, <i>Relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym w świetle zasad techniki opodatkowania</i>	465
Anna Nykiel-Mateo, <i>Wyzwania związane z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy</i>	479
Zbigniew Ofiarski, <i>Opodatkowanie odsetek od wkładów oszczędnościowych – refleksje na tle wybranych regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</i>	491
Piotr Pietrasz, <i>Sądowa kontrola decyzji podatkowej a stosunek podatkowoprawny</i>	505
Mariusz Popławski, <i>Krzysztof Teszner, Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych a zasada wyważania interesu podatnika i organu podatkowego</i>	517
Andrzej Punczewicz, <i>Magdalena Pieślak, Zwiększenie zaufania do administracji podatkowej oraz refleksja nad docelową strukturą dochodów podatkowych sektora publicznego jako jedno z wyzwań współczesnego prawa podatkowego</i>	533
Jan Rudowski, <i>Sądowa kontrola zastosowania w praktyce instrumentów prawnych, których celem jest uszczelnienie poboru podatków – na wybranych przykładach</i>	545

Małgorzata Sęk, <i>Ochrona przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnętrznym</i>	559
Wojciech Sztuba, <i>Proporcjonalność polskich norm antyabuzyjnych</i>	575
Dariusz Wasylkowski, Katarzyna Bronżewska, <i>Jakiego mediatora potrzebujemy w sporach podatkowych?</i>	585
Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, <i>Zasady powszechności i równości opodatkowania w praktyce sądów administracyjnych</i>	595

Słowo wstępne

Profesor Włodzimierz Nykiel w 2021 r. obchodził siedemdziesiąte urodziny. To znakomita okazja do podziękowania Jubilatowi za Jego dotychczasową działalność naukową i akademicką. Redaktorzy niniejszej książki jubileuszowej – wieloletni współpracownicy Pana Profesora w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, w Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz w Fundacji CDiSP – mają także osobiste powody do wdzięczności względem Jubilata.

11

Naukowy i akademicki życiorys Profesora jest bardzo bogaty, a jego niezwykle istotnym elementem jest współpraca międzynarodowa. Jubilat zawsze wysoko cenił sobie kontakty z innymi ośrodkami oraz środowiskami naukowymi, co pozwoliło zbudować międzynarodową renomę łódzkiej szkoły prawa podatkowego wraz z Katedrą i Centrum. Z tych względów jako redaktorzy książki uznaliśmy, że powinniśmy ją podzielić na dwa tomy. Autorami pierwszej części są wybitni przedstawiciele polskiej nauki i praktyki prawa podatkowego i finansowego. Na drugi tom składają się natomiast opracowania przygotowane przez zagranicznych przyjaciół i kolegów Jubilata – wybitnych przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego z innych państw.

Księga powstawała w burzliwych czasach pandemii COVID-19 i wojny w Ukrainie. Choć większość tekstów wpłynęła już w 2021 r., prace redakcyjne i wydawnicze nie zakończyły się przed siedemdziesiątymi urodzinami Profesora, przez co część obserwacji poczynionych przez autorów mogła nieco stracić na aktualności. W międzyczasie jubileusz siedemdziesiątych urodzin Profesora (grudzień 2021 r.) zbiegł się z jubileuszem dwudziestopięciolecia Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych założonego i kierowanego przez Jubilata (grudzień 2022 r.) oraz z jubileuszem pięćdziesięciolecia pracy naukowej Profesora (październik 2023 r.).

Liczmy na to, że ta księga, ostatecznie złożona do druku w 2024 r. i tym samym związana z trzema jubileuszami ważnymi dla Profesora Włodzimierza Nykiela, będzie dla czytelników źródłem wielu inspiracji naukowych.

Redaktorzy

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel, dr h.c.

Włodzimierz Mieczysław Nykiel urodził się w 1951 r. w Łodzi. Rodzice – Mieczysław i Klara – prowadzili działalność gospodarczą. W 1969 r. ukończył XXVI Liceum Ogólnokształcące w Łodzi i podjął studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Studia ukończył w 1973 r., uzyskując tytuł magistra prawa. W tym samym roku podjął pracę na stanowisku asystenta w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. W latach 1978–1981 studiował prawo porównawcze na Wydziale Międzynarodowym Prawa Porównawczego (Faculté Internationale de Droit Comparé) w Strasburgu we Francji i otrzymał *Diplôme Supérieur de Droit Comparé*. Stopień doktora nauk prawnych uzyskał w 1980 r. Jego rozprawa doktorska pt. *Ustawa budżetowa w krajach socjalistycznych* została przygotowana pod opieką prof. dr hab. Natalii Gajl. Na podstawie oceny dorobku naukowego oraz rozprawy pt. *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych* nadano mu w 1993 r. stopień doktora habilitowanego nauk prawnych. Stanowisko profesora nadzwyczajnego Uniwersytetu Łódzkiego objął w 1996 r. Tytuł naukowy profesora nauk prawnych otrzymał w 2002 r., a w 2006 r. uzyskał mianowanie na stanowisko profesora zwyczajnego.

W 2016 r. otrzymał tytuł doktora *honoris causa* Uniwersytetu Wrocławskiego. Recenzentami w przewodzie o nadanie tego tytułu byli prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c., prof. zw. dr hab. Jerzy Małecki oraz prof. Antonio Uricchio, rektor Uniwersytetu im. Aldo Moro w Bari (Università degli Studi di Bari Aldo Moro) we Włoszech. W swojej recenzji prof. Bogumił Brzeziński napisał, iż „[...] nie będzie przesadą stwierdzenie, że prof. Włodzimierz Nykiel jest współcześnie najbardziej rozpoznawalną postacią polskiej nauki prawa podatkowego w świecie”. Podobnie uważał prof. Jerzy Małecki, nazywając prof. W. Nykiela „rzeczywistym

ambasadorem polskiej nauki prawa podatkowego”. O międzynarodowej działalności i uznaniu, jakim cieszy się prof. Nykiel, pisał także prof. Antonio Uricchio.

W trakcie trwającej ponad pięćdziesiąt lat pracy prof. Nykiel pełnił różne funkcje administracyjne w Uniwersytecie Łódzkim. W latach 1994–1996 był prodziekanem, a w latach 1996–2002 dziekanem Wydziału Prawa i Administracji. W 2008 i 2012 r. został wybrany na rektora Uniwersytetu Łódzkiego. Funkcję tę sprawował do 2016 r.

W 2008 i 2012 r. został wybrany na przewodniczącego Konferencji Rektorów Łódzkich Uczelni Publicznych. Od 2012 r. był wiceprzewodniczącym Konferencji Rektorów Uniwersytetów Polskich, członkiem Prezydium Konferencji Rektorów Akademickich Szkół Polskich oraz przewodniczącym Komisji ds. Współpracy Międzynarodowej KRASP.

W latach 2007–2022 kierował Katedrą Materialnego Prawa Podatkowego, przemianowaną w 2017 r. na Katedrę Prawa Podatkowego, na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Wcześniej pełnił funkcję kierownika Zakładu Materialnego Prawa Podatkowego w Katedrze Prawa Finansowego. Nieprzerwanie od 1995 r. kieruje Podyplomowymi Studiami Prawa Podatkowego. W latach 2011–2019 kierował też Podyplomowymi Studiami Prawa Podatkowego E-learning, a w latach 2003–2006 trzema edycjami Podyplomowych Studiów Prawa Podatkowego Unii Europejskiej.

Włodzimierz Nykiel jest założycielem (1997 r.) i wieloletnim kierownikiem (do 2022 r.) Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego – jedynej tego rodzaju placówki naukowej w Polsce, współpracującej z czołowymi ośrodkami zagranicznymi, w tym zwłaszcza Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej (International Bureau of Fiscal Documentation) w Amsterdamie (Niderlandy). W okresie, kiedy kierował Centrum, zorganizowano 154 ogólnopolskie konferencje i seminaria podatkowe oraz kilkanaście konferencji międzynarodowych, do których należą: „Podatek dochodowy od osób prawnych” (Kraków, 2007 r.), „Ochrona praw podatnika. Polityka podatkowa” (Łódź, 2008 r.), „Podatkowe aspekty działalności badawczej i rozwojowej – w kierunku zrównoważonego rozwoju w UE” (Łódź, 2011 r.), „System bankowy – aktualne problemy na styku gospodarki, finansów i podatków” (Łódź, 2012 r.), „Stosowanie międzynarodowych umów podatkowych w Norwegii, Polsce i Szwecji” (Łódź, 2013 r.), „Standardy, trendy i wyzwania krajowego ustawodawstwa podatkowego” (Łódź, 2013 r.), „Transformacja systemów podatkowych państw Europy Środkowej i Wschodniej i BRICS: 25 lat doświadczeń i przyszłe wyzwania” (Łódź, 2015 r.), „Szara strefa, opodatkowanie i rozwój gospodarczy” (Tirana, Albania, 2016 r.), „Stosowanie międzynarodowych umów podatkowych zawartych przez Czechy,

Węgry, Polskę i Słowację” (Łódź, 2016 r.), „Kongres Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego 2017: Rezydencja podatkowa i mobilność osób prawnych” (Łódź, 2017 r.), „Trzecie międzynarodowe seminarium podatkowe nt. specjalnych stref podatkowych” (Łódź, 2018 r.), „Pierwsza polsko-chińska konferencja nt. współczesnych zmian w finansach publicznych, gospodarce i podatkach w Polsce i Chinach” (Łódź, 2018 r.) oraz „Druga chińsko-polska konferencja nt. wyzwań gospodarki cyfrowej i możliwych rozwiązań” (Szanghaj, Chiny, 2019 r.).

Do osiągnięć kierowanego przez Niego Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego zaliczyć należy: wydanie ponad siedemdziesięciu zeszytów jedyne go na polskim rynku wydawniczym *stricte* naukowego czasopisma poświęconego prawu podatkowemu – „Kwartalnika Prawa Podatkowego”, liczne podatkowe monografie naukowe wspierane lub promowane przez Centrum, trzy międzynarodowe projekty badawcze zainicjowane i kierowane przez Centrum, siedem międzynarodowych projektów badawczych z udziałem Centrum, trzy projekty badawcze finansowane w ramach grantów Komitetu Badań Naukowych, liczne opinie eksperckie dotyczące planowanych zmian w przepisach, projekty badawcze dotyczące problemów podatkowych samorządu terytorialnego i trzech gałęzi gospodarki, serię raportów o stanie prawa podatkowego w Polsce (2000, 2005, 2010), dwadzieścia cztery edycje konkursu studenckiego z zakresu prawa podatkowego, dwie edycje warsztatów doktoranckich (2010, 2015), jedną edycję konkursu na najlepszą pracę doktorską z zakresu prawa podatkowego (2013), dwadzieścia dwie edycje Podyplomowych Studiów Prawa Podatkowego, osiem edycji Podyplomowych Studiów Prawa Podatkowego E-learning, trzy edycje Podyplomowych Studiów Prawa Podatkowego Unii Europejskiej, udział w trzech międzynarodowych projektach edukacyjnych, w tym jednym cyklicznym, cztery cykle szkoleń dla zagranicznych administracji podatkowych.

Dzięki staraniom Profesora na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego powstała największa w Europie Środkowej i Wschodniej specjalistyczna biblioteka podatkowa Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, z księgozbiorem liczącym ponad pięć tysięcy pozycji, z czego znaczną część stanowią publikacje zagraniczne.

W ciągu dwudziestu pięciu lat istnienia Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych stało się głównym ośrodkiem nauki polskiego, międzynarodowego, unijnego i prawnoporównawczego prawa podatkowego w Polsce i Europie Środkowej. Niewątpliwym międzynarodowym sukcesem kierowanego przez prof. Nykiela Centrum jest organizacja w 2017 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego kongresu Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European

Association of Tax Law Professors – EATLP) – najbardziej prestiżowego cyklicznego wydarzenia w świecie nauki prawa podatkowego. Łódzki kongres EATLP był nie tylko najważniejszym naukowym wydarzeniem podatkowym w Europie w 2017 r., ale i największym międzynarodowym wydarzeniem podatkowym dotychczas zorganizowanym w Polsce.

Drugim równie istotnym wydarzeniem w skali międzynarodowej była organizacja w 2012 r. jubileuszowego dwudziestego seminarium EUCOTAX na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. EUCOTAX (European Universities COoperating on TAXes) jest wspólną inicjatywą renomowanych uniwersytetów europejskich oraz Uniwersytetu Georgetown w Waszyngtonie (Stany Zjednoczone), utworzoną w 1993 r. na podstawie porozumienia profesorów prawa podatkowego i mającą na celu prowadzenie wspólnych działań edukacyjnych oraz badań naukowych w zakresie międzynarodowych, europejskich i prawnoporównawczych aspektów prawa podatkowego. W 2009 r. do udziału w inicjatywie zaproszono prof. Włodzimierza Nykiela, dzięki czemu studenci Uniwersytetu Łódzkiego zyskali możliwość uczestnictwa w unikatowym w skali międzynarodowej, prestiżowym projekcie Eucotax Wintercourse (Kurs Zimowy Eucotax). W inicjatywie tej biorą udział obecnie: Uniwersytet w Tilburgu (Niderlandy) jako instytucja koordynująca, Uniwersytet Ekonomiczny w Wiedniu (Austria), Katolicki Uniwersytet w Leuven (Belgia), Uniwersytet Paris 1 Panthéon-Sorbonne w Paryżu (Francja), Uniwersytet w Walencji (Hiszpania), Uniwersytet w Osnabrück (Niemcy), Uniwersytet Georgetown w Waszyngtonie (Stany Zjednoczone), Uniwersytet w Zurichu (Szwajcaria), Uniwersytet w St. Gallen (Szwajcaria), Uniwersytet w Uppsali (Szwecja), Uniwersytet Loránda Eötvösa w Budapeszcie (Węgry), Wolny Międzynarodowy Uniwersytet Studiów Społecznych Guido Carli w Rzymie (Włochy) oraz Uniwersytet Łódzki i Uniwersytet Warszawski. Od 2010 r. w trzynastu edycjach projektu wzięło udział trzydziestu pięciu studentów Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Przyczyniło się to do zbudowania renomy Uniwersytetu Łódzkiego i Wydziału Prawa i Administracji jako głównego polskiego ośrodka nauki i dydaktyki prawa podatkowego, współpracującego z wiodącymi ośrodkami zagranicznymi.

W 2003 r. powstała Fundacja Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, której celem jest stymulowanie rozwoju nauki prawa podatkowego, a także upowszechnianie wiedzy o podatkach i prawie podatkowym. Fundacja wspiera działania Centrum i innych jednostek organizacyjnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Jej założycielami są m.in. Uniwersytet Łódzki, Bank PEKAO SA i Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie, a prezesem jest prof. Nykiel.

Zainteresowania naukowe prof. Nykiela koncentrują się wokół problematyki prawa podatkowego, w tym jego aspektów międzynarodowych, unijnych i porównawczych, a także prawa budżetowego i finansów jednostek samorządów terytorialnych. Jest autorem trzech książek (*Ustawa budżetowa*, Łódź 1987; *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993; *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002) oraz czterech wydań komentarza (*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, Warszawa 1997, 1998, 1999 i 2001), współautorem pięciu książek oraz czterech komentarzy (dwóch wydanych jednokrotnie, jednego wydanego dwukrotnie i jednego wydanego dziewięciokrotnie), a także redaktorem i współredaktorem dwudziestu sześciu książek, komentarzy i podręczników akademickich, w tym pięciu książek w języku angielskim oraz jednej w języku chińskim. Napisał samodzielnie lub we współautorstwie ponad sto czterdzieści artykułów, rozdziałów i innych opracowań, w tym kilkanaście w języku angielskim, a ponadto w języku francuskim, hiszpańskim, rosyjskim i włoskim.

W badaniach naukowych prof. Nykiela wskazać można kilka obszarów. Zarówno przed, jak i po uzyskaniu stopnia naukowego doktora habilitowanego (1993) były one skupione na problematyce prawa budżetowego, prawa bankowego oraz finansów samorządu terytorialnego. Ich wyniki zaprezentowane zostały w monografii *Ustawa budżetowa* (Łódź 1987), opartej na obronionej w 1980 r. rozprawie doktorskiej pt. *Ustawa budżetowa w krajach socjalistycznych* oraz licznych artykułach problemowych. W tym okresie prof. Nykiel podjął także studia prawnoporównawcze nad finansami jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem znaczenia podatków lokalnych w kontekście samodzielności finansowej gmin. Zaowocowały one licznymi publikacjami, w tym m.in. *Zakres samodzielności budżetowej gmin w świetle rozwiązań prawnych w latach 1973–1981*, „Problemy Rad Narodowych” 1981, nr 51 (współautor T. Augustyniak-Górna), *Gospodarka finansowa w systemie rad terenowych*, [w:] B. Zawadzka (red.), *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985 (współautorzy N. Gajl, F. Sochacka-Krysiak), *Les dépenses des budgets territoriaux*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1985, nr 20 (współautor T. Augustyniak-Górna), *Dochody budżetów terenowych*, Łódź 1990, *Podatki lokalne – aspekty prawno-porównawcze*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54, *Dochody samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu” 1992, nr 203 oraz *Budget and Taxes in Poland 1993*, „European Taxation” 1993, nr 9. Ukoronowaniem pracy naukowej nad zagadnieniami finansów jednostek samorządu terytorialnego była rozprawa habilitacyjna *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych* (Łódź 1993), stanowiąca do dziś kluczową pozycję w polskiej literaturze przedmiotu.

Drugim obszarem zainteresowań naukowych prof. Nykiela jest niewątpliwie problematyka ulg i zwolnień podatkowych. Prowadzone w tym obszarze badania nad konstrukcją podatku zaowocowały licznymi opracowaniami zarówno w formie artykułów problemowych, jak i rozdziałów w monografiach oraz monografią *Ulg i zwolnienia w konstrukcji podatku* (Warszawa 2002). Publikacja ta stała się podstawą do nadania Włodzimierzowi Nykielowi 18 listopada 2002 r. przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej tytułu naukowego profesora nauk prawnych.

Trzeci obszar badań naukowych Profesora dotyczy wybranych zagadnień z zakresu szczegółowego, a także ogólnego prawa podatkowego. Profesor Nykiel jest autorem (współautorem) i redaktorem wielu wznawianych wielokrotnie komentarzy do ustaw podatkowych: ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od spadków i darowizn, jak również ustawy o doradztwie podatkowym. W jego dorobku naukowym w tym obszarze są też przygotowane we współautorstwie lub pod jego redakcją monografie dotyczące problematyki kosztów uzyskania przychodów (*Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007, współautorzy A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel) oraz podmiotów powiązanych i cen transferowych (*Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014, współredaktor D. Strzelec, współautorzy D. Strzelec, Z. Kukulski, A. Nowak-Piechota, S. Rzymkowska, M. Sęk, M. Wilk, T. Wojdał, Z. Wójcik), a także rozdziały w monografiach oraz artykuły dotyczące problematyki podatku od towarów i usług (ze szczególnym uwzględnieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego i zagadnienia dobrej wiary). W swoim dorobku naukowym może poszczycić się także wieloautorską monografią dotyczącą zagadnień ogólnych prawa podatkowego (*Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, redakcja wraz z M. Wilkiem i współautorstwo) oraz przygotowaną we współautorstwie z Wojciechem Chróścielewskim monografią pt. *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej* (Warszawa 2000). Liczne w jego dorobku są także rozdziały i artykuły dotyczące zasad podatkowych, autonomii oraz wykładni prawa podatkowego i klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Szczególne miejsce w dorobku naukowym prof. Nykiela zajmują badania nad międzynarodowym, unijnym i prawnoporównawczym prawem podatkowym. Profesor Nykiel, wspólnie z Hubertem Hamaekersem, Kevinem Holmesem, Janem Głuchowskim oraz Tomaszem Kardachem, jest współautorem pierwszego na polskim rynku wydawniczym opracowania dotyczącego międzynarodowego prawa podatkowego pt. *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego* (Warszawa 2006). Współredagował ra-

zem z Adamem Zalasińskim unikatowy na polskim rynku wydawniczym wieloautorski komentarz do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (*Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014). Jest współautorem i współredaktorem kilku uznanych w międzynarodowym środowisku naukowym monografii, w tym *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, (Warszawa 2009, redakcja wraz z M. Sęk i współautorstwo), *Tax Aspects of Research and Development within the European Union* (Warszawa 2014, redakcja wraz z A. Zalasińskim), *Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges*, (Warszawa 2015, redakcja wraz z M. Sęk i współautorstwo) oraz *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 Years of Experience and Future Challenges*, (Łódź 2018, redakcja wraz z Z. Kukulskim i współautorstwo). Profesor Nykiel współredagował także z Michałem Wilkiem wieloautorską monografię pt. *Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges* (Warszawa 2017), która ukazała się też w języku chińskim w tłumaczeniu dr Tan Yusen: 波兰税制 商业机会和挑战 = *Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges* (Shanghai 2019).

Profesor Nykiel jest ponadto autorem i współautorem kilku raportów krajowych i generalnych, prezentowanych na międzynarodowych konferencjach naukowych lub będących efektem prawnoporównawczych badań nad prawem podatkowych, opublikowanych w dziełach zbiorowych i czasopismach. Są to: *Confidentiality and the Law of Taxation*, [w:] *Rapports polonais présentés au quinzième Congrès International de Droit Comparé* (Łódź 1998), *Budgetary Decentralization: Balance of Interests and Contradictions*, [w:] *Rapports polonais présentés au seizième Congrès International de Droit Comparé* (Łódź 2002), *Restricting the Legislative Power to Taxes*, [w:] *Rapports polonais présentés au XVIIe Congrès International de Droit Comparé* (Łódź 2006, współautor Z. Kukulski), *Poland-National Report. 17th Congress of the International Academy of Comparative Law Utrecht 2006. Tax Law Session*, „Michigan State Journal of International Law” 2007, nr 15 (współautor Z. Kukulski), *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2 (współautor M. Sęk), *Polish equity and debt financing regime in the light of neutrality principle, EC tax law and ECJ case-law*, „European Tax Studies” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk)¹, *Standardy, trendy i wyzwania legislacji podatkowej. Raport generalny konferencji „Tax Legislation: Legal Standards, Trends and Challenges”*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 4

¹ Ta pozycja ukazała się również w tłumaczeniu na języki włoski i hiszpański: *Il regime polacco dei finanziamenti a debito ed in conto capitale alla luce del principio di neutralità, normativa fiscale comunitaria e giurisprudenza della Corte di Giustizia*, „Studi Tributari Europei” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk), *Regimen polaco de financiación por deudas y por acciones a la luz del principio de neutralidad y del Derecho y la jurisprudencia comunitarios*, „Estudios Tributarios Europeos” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk).

(współautor M. Sęk), *Raport generalny – transformacja systemów podatkowych w państwach BRICS – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. I*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2 (współautor Z. Kukulski), *Raport generalny – Transformacja systemów podatkowych w państwach Europy Środkowo-Wschodniej – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. II*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3 (współautor Z. Kukulski).

Zainicjowane w 2008 r. badania nad problematyką ochrony praw podatnika stanowią ważny i obecnie główny obszar zainteresowań naukowych Profesora. Międzynarodowy projekt naukowy „Ochrona praw podatników: Perspektywa europejska, międzynarodowa i krajowa”, zainicjowany i kierowany przez prof. Nykiela oraz dr Sęk, odegrał dużą rolę w rozwoju światowego dyskursu naukowego z zakresu ochrony praw podatnika. Monografia prezentująca wyniki badań (*Protection of Taxpayers' Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009, redakcja wraz z M. Sęk i współautorstwo) stała się ważną pozycją międzynarodowej literatury dotyczącej ochrony praw podatnika, czego dowodem są liczne powołania na nią wybitnych przedstawicieli światowej nauki prawa podatkowego. Dużą rolę na płaszczyźnie międzynarodowej odegrał też międzynarodowy projekt naukowy poświęcony standardom, trendom i wyzwaniom legislacji podatkowej, uwzględniający zagadnienia ochrony praw podatnika (zob. *Tax Legislation, Standards, Trends and Challenges*, Warszawa 2015, redakcja wraz z M. Sęk i współautorstwo). Efektem badań w tym obszarze są też liczne artykuły problemowe oraz rozdziały w monografiach, ale przede wszystkim opracowany we współautorstwie z Małgorzatą Sęk projekt ustawy Karta Praw Podatnika, dwukrotnie wniesiony do Sejmu jako projekt poselski oraz przygotowana we współautorstwie z Małgorzatą Sęk monografia *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony prawa polskiego podatnika* (Łódź 2022).

Profesor Nykiel recenzował także monografie autorstwa Hanny Li-twińczuk – *Prawo podatkowe przedsiębiorców* (Warszawa 2001), Antoniego Hanusza – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego* (Kraków 2006), Bogumiła Brzezińskiego (red.), Marka Kalinowskiego (red.), Adama Zalaszińskiego, Ewy Prejs, Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego – *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej* (Gdańsk 2006), Adama Zalaszińskiego – *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej* (Warszawa 2006) oraz Bogumiła Brzezińskiego – *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich* (Warszawa 2007).

Uczestniczył w wielu konferencjach krajowych i międzynarodowych, przedstawiając liczne referaty i opracowania. W 1985 r. odbył staż naukowy w Wiedniu i Salzburgu (Austria). Od 1992 r. wielokrotnie odbywał wizyty badawcze w Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie.

Profesor Nykiel prowadzi wykłady z prawa podatkowego oraz międzynarodowego i europejskiego prawa podatkowego (w języku polskim i angielskim). Przez wiele lat wykładał prawo finansowe. Dzięki jego staraniom i kontaktom z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie jako pierwszy w Polsce prowadził na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego wykład z przedmiotu międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Wygłaszał wykłady na wydziałach prawa uniwersytetów w Bolonii, Bari, Tarencie (Włochy), w Grenoble i Tours – jako *professeur invité* (Francja), a także na Uniwersytecie Ekonomicznym (Wirtschaftsuniversität) w Wiedniu (Austria). Przedstawiał zagadnienia polskiego prawa podatkowego w wykładach dla niemieckich doradców podatkowych (Norymberga) oraz dla posłów i wyższych urzędników administracji rządowej w Bratysławie (Słowacja). Wykładał także na University of North Texas w Denton (USA), Uniwersytecie w Sofii (Bułgaria), Uniwersytecie w Tiranie (Albania), Shanghai Lixin University of Accounting and Finance, Shanghai Business School i Nankai University w Tianjin (Chiny).

Warto też wspomnieć o podręcznikach akademickich prawa podatkowego, które powstały z inicjatywy i pod redakcją prof. Nykiela – *Polskie prawo podatkowe* (Warszawa 2003, 2006, 2011 i 2015), a następnie *Prawo podatkowe w Polsce* (Warszawa 2018). Profesor jest autorem i współautorem obszernych fragmentów kolejnych wersji i wydań podręcznika, a w skład zespołu autorskiego weszli też zaproszeni przez niego pracownicy Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego (W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, Z. Kukulski, M. Sęk, M. Wilk).

W trakcie ponad pięćdziesięciu lat pracy na Uniwersytecie Łódzkim prof. Nykiel wypromował ponad stu siedemdziesięciu magistrów prawa i magistrów administracji. Był promotorem w osiemnastu przewodach doktorskich i recenzentem w dwunastu przewodach doktorskich i czterech habilitacyjnych. Był powołany na recenzenta w czterech postępowaniach o nadanie tytułu naukowego profesora nauk prawnych. Był promotorem w przewodzie o nadanie doktoratu *honoris causa* Uniwersytetu Łódzkiego Hubertowi Hamaekersowi i Bogumiłowi Brzezińskiemu. Kilko uczniów Profesora pracowało i pracuje na stanowiskach profesorów uczelni oraz jako adiunkci w Katedrze Prawa Podatkowego.

Profesor wiele razy przewodniczył i był członkiem jury studenckich konkursów z zakresu prawa podatkowego.

Włodzimierz Nykiel należy do ścisłego i nielicznego grona wybitnych znawców prawa podatkowego w Polsce, powszechnie cenionych poza granicami naszego kraju. Piastował wiele ważnych funkcji w Polsce i za granicą. Był między innymi: konsultantem Międzynarodowego Stowarzyszenia Zarządów Miast (International City Management Association)

w Waszyngtonie (1991, 1992), ekspertem Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego (1995, 1996), ekspertem Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu (1995–1997), członkiem Rady do Spraw Reform Ustrojowych Państwa przy Prezesie Rady Ministrów (1998, 1999), sędzią Trybunału Stanu (1997–2001), członkiem Rady Społeczno-Gospodarczej (2003, 2004) i Społecznej Rady Skarbowości (2004, 2005) przy Ministrze Finansów, przewodniczącym Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego (2002–2007), członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego (1997–2010), wiceprzewodniczącym Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego (2014–2016), członkiem Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych (2018–2022) oraz członkiem Rady Legislacyjnej (2006–2010).

Jest członkiem wielu towarzystw naukowych międzynarodowych i krajowych. Od 2000 r. należy do Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors – EATLP), w którym w latach 2000–2005 sprawował funkcję członka Komitetu Naukowego (Academic Committee). Był członkiem Rady Konsultacyjnej (Advisory Council) Międzynarodowego Biura Dokumentacji Podatkowej w Amsterdamie (2003–2008), a od 2008 r. jest członkiem Rady Powierniczej (Board of Trustees) IBFD. Od 2002 r. należy do Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association – IFA); podczas kongresu w Buenos Aires w 2005 r. został wybrany do zarządu (Executive Committee) tej organizacji; podczas kongresów w Kioto (2007) i Vancouver (2009) wybierany ponownie na dwa lata do zarządu. Jest także członkiem Łódzkiego Towarzystwa Naukowego.

Zasiadał i zasiada w radach programowych „Przeglądu Podatkowego”, „Kwartalnika Prawa Podatkowego” (obecnie jest redaktorem naczelnym), „Prawa i Podatków”, „Przeglądu Legislacyjnego”, „Kwartalnika Doradca Podatkowy”, w radzie konsultacyjnej „EC Tax Review” oraz w Radzie Wydawniczej „Central European Business Review”.

W latach 1998–2004 prowadził wraz z prof. T. Pajorem kancelarię adwokacką „Interlex”, a później, do 2008 r., indywidualną kancelarię adwokacką.

W 2015 r. wystartował w wyborach parlamentarnych w łódzkim okręgu wyborczym jako lider listy wyborczej Platformy Obywatelskiej. Uzyskał mandat posła na Sejm VIII kadencji, otrzymując 21 708 głosów. Zasiadał w sejmowej Komisji Edukacji, Nauki i Młodzieży oraz Komisji Finansów Publicznych, był przewodniczącym Podkomisji stałej do spraw nauki i szkolnictwa wyższego.

Profesor Włodzimierz Nykiel został odznaczony między innymi: Krzyżem Kawalerskim Orderu Odrodzenia Polski (2011) i Krzyżem *Pro Ecclesia et Pontifice* (2012). Wszystkie te tak liczne funkcje i zaszczyty, a także dwukrotny wybór na rektora Uniwersytetu Łódzkiego, świadczą

o tym, że postawa etyczna i społeczna Profesora jest oceniana równie wysoko jak jego osiągnięcia na niwie zawodowej.

Jest żonaty – żona Alina jest radcą prawnym. Ma dwie zamężne córki: Annę i Agatę (mężem Anny jest José Manuel Mateo Goyet, mężem Agaty – Jakub Baraniak) oraz troje wnuków: Franciszka, Estebana i Klarę.

Bibliografia dorobku naukowego 1977–2022

Książki

1. *Ustawa budżetowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1987.
2. *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1993.
3. *Umowa sprzedaży w obrocie gospodarczym – zagadnienia prawa cywilnego, administracyjnego i podatkowego*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 1996 (współautorzy W.J. Katner, M. Stahl).
4. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1997.
5. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, wyd. 2, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
6. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, wyd. 3, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1999.
7. *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2000 (współautor W. Chróścielewski).
8. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, wyd. 4, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 2001.
9. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2002.
10. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Komentarz*, wyd. 5, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 2003 (współautor K. Koperkiewicz-Mordel).
11. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2006 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
12. *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006 (współautorzy H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach).

13. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 2, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2007 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
14. *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2007 (współautorzy A. Mariański, D. Strzelec, E. Walińska, W. Bojanowski, A. Wencel).
15. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 3, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2008 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
16. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 4, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2009 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
17. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 5, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2010 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
18. *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2010 (współautorzy S. Babiaryz, A. Mariański).
19. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 6, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2011 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
20. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 7, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2012 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
21. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 8, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2013 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
22. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 9, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2014 (współautorzy M. Bogucka, T. Kardach, E. Klimek, J. Kordal, H. Kryszczak, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, D. Strzelec, M. Turzyński).
23. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2014 (współautorzy K. Bronżewska, E. Klimek, J. Kordal, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, A. Nowak, D. Strzelec, M. Turzyński, M. Wilk).
24. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wyd. 2, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2015 (współautorzy K. Bronżewska, E. Klimek, J. Kordal, Z. Kukulski, A. Mariański, T. Miłek, A. Nowak, D. Strzelec, M. Turzyński, M. Wilk).
25. *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022 (współautor M. Sęk).

Rozdziały w dziełach zbiorowych

1. *Gospodarka finansowa w systemie rad terenowych*, [w:] B. Zawadzka (red.), *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985 (współautorzy N. Gajl, F. Sochacka-Krysiak).
2. *Opodatkowanie spółek z o.o. mających status jednostek gospodarki uspołecznionej (podstawowe konstrukcje prawne)*, [w:] *Tworzenie i funkcjonowanie spółek prawa handlowego*, Mercomp, Łódź 1988 (współautor T. Augustyniak-Górna).
3. *Opodatkowanie działalności gospodarczej (wybrane zagadnienia ogólne)*, [w:] *Przedsiębiorstwo w gospodarce rynkowej*, Praca i kapitał, Łódź 1997.
4. *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
5. *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Instytut Europejski, Łódź 1998.
6. *Prawo podatkowe Unii Europejskiej (i jego wpływ na unormowania polskie)*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
7. *Współczesne systemy podatkowe*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Encyklopedia podatkowa*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998.
8. *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998.
9. *Confidentiality and the Law of Taxation*, [w:] B. Lewaszekiewicz-Petrykowska (red.), *Rapports polonais présentés au quinzième Congrès International de Droit Comparé*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1998.
10. *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
11. *Dochody jednostek samorządu terytorialnego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Finanse w gospodarce rynkowej – wybrane zagadnienia*, t. 1, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń im. prof. J. Chechlińskiego, Łódź 1999.
12. *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, TNOiK, Łódź–Toruń 1999 (współautor W. Chróścielewski).
13. *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2001.
14. *Budgetary Decentralization: Balance of Interests and Contradictions*, [w:] B. Lewaszekiewicz-Petrykowska (red.), *Rapports polonais présentés au seizième Congrès International de Droit Comparé*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2002.

15. *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, TNOiK, Toruń 2002.
16. *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Adama Mickiewicza, Poznań 2003.
17. *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2003 (współautor J. Serwacki).
18. *Zagadnienia prawne podatków*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2003.
19. *Ułgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2003.
20. *Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, [w:] M. Buy, H. Lewandowski, D. Makowski (red.), *Wpływ prawa wspólnotowego (Unii Europejskiej) na prawo wewnętrzne, przykład Francji i Polski*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2003.
21. *Podstawowe cechy i zakres prawa podatkowego Unii Europejskiej*, [w:] A. Olesińska (red.), *Europejskie prawo podatkowe, wybór opracowań*, Fundacja CDiSP, Łódź 2004.
22. *Kilka uwag w sprawie nieodpłatnych świadczeń stanowiących przychody na gruncie przepisów dotyczących podatków dochodowych*, [w:] S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn 2004 (współautor M. Pyziak-Szafnicka).
23. *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004 (współautor B. Brzeziński).
24. *Kilka uwag na temat nowych unormowań dotyczących interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów*, [w:] W. Konieczny (red.), *Ius suum quique. Księga Jubileuszowa dedykowana profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, Wydawnictwo Liber, Warszawa 2005.
25. *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników płatników i inkasentów*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005.
26. *Wiążące interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników płatników i inkasentów – niektóre możliwe rozwiązania*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40 pracy naukowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
27. *Tax system – basic features*, [w:] A. Wyrozumska (red.), *Introduction to Polish Law*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2005.

28. *Restricting the Legislative Power to Taxes*, [w:] B. Lewaszkiewicz-Petrykowska (red.), *Rapports polonais présentés au XVIIe Congrès International de Droit Comparé*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006 (współautor Z. Kukulski).
29. *Nałogowyje lgoty i oswobożdienija w juridycznej konstrukcii nałoga: osnovnyje teoreticzeskije woprosy*, [w:] M. Karaseva (red.), *Sowremiennoje problemy teorii nałogowego prawa*, Voronezh State University Press, Woroneż 2007.
30. *Pojęcie podatku, rodzaje podatków*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2008.
31. *The Uwe Rüffler Case*, [w:] M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008*, Linde, Wien 2008 (współautor T. Kardach).
32. *Sprawa Uwe Ruffler*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2009 (współautor T. Kardach).
33. *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
34. *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009 (współautor B. Brzeziński).
35. *Legislacja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009 (współautor B. Brzeziński).
36. *General Conference Report on Taxpayer Protection*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2009 (współautor M. Sęk).
37. *Komentarz do art. 20–26*, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
38. *Normy prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego*, t. I: *Teoria i nauka prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
39. *Poland: Recent Cases: Krzysztof Filipiak and Elektrownia Pątnów II*, [w:] M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2009*, Linde, Wien 2010 (współautor M. Sęk).
40. *Art. 11. Odsetki*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010 (współautor Z. Kukulski).
41. *Normy prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego. Teoria i nauka prawa finansowego*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
42. *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, Wydawnictwo Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
43. *Wykładnia norm regulujących postępowanie podatkowe*, [w:] A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak (red.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga pamiątkowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2011 (współautor D. Strzelec).

44. *Podatek od towarów i usług a zbycie udziału w przedsiębiorstwie jednoosobowego przedsiębiorcy*, [w:] L. Etel, M. Tyniewiecki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2012 (współautor M. Sęk).
45. *Znaczenie podatku od nieruchomości jako instrumentu lokalnej polityki finansowej*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse lokalne a Konstytucja*, Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego, t. XLIII, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2012.
46. *Poland: C-190/12 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, [w:] M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (red.), *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation*, Linde, Wien 2013 (współautor M. Wilk).
47. *Komentarz do wyroku TS z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-544/07 Uwe Ruffler v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, *Zb. Orz.* 2009, s. I-3389, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współautor M. Sęk).
48. *Komentarz do wyroku TS z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Krzysztof Filipiak v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, *Zb. Orz.* 2009, s. I-11049, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współautor M. Sęk).
- 30 49. *Komentarz do wyroku TS z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-441/08 Elektrownia Pątnów II sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, *Zb. Orz.* 2009, s. I-10799, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współautor M. Sęk).
50. *Wprowadzenie do problematyki cen transferowych*, [w:] W. Nykiel, D. Strzelec (red.), *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współautor Z. Kukulski).
51. *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja CDSF, Łódź 2014.
52. *Tendencje rozwojowe prawa podatkowego*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja CDSF, Łódź 2014 (współautor M. Wilk).
53. *Standards, Trends and Challenges of National Tax Legislation*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Tax Legislation: Standards, Trends and Challenges*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2015 (współautor M. Sęk).
54. *Komentarz do art. 20–26*, [w:] A. Mariański (red.), *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, wyd. 2, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
55. *Functional Heterogeneity of Tax Law Language, the Problem of Multilingualism of Tax Treaties and the Protection of Taxpayers' Rights*, [w:] H. Jochum, P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohann, B. Wiman (red.), *Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in Honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam 2016 (współautor M. Wilk).

56. *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. 2, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016 (współautor A. Mariański).
57. *Zasada określania wysokości kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport w postaci udziałów (akcji) w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej w podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] W. Miemiec (red.), *Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne. Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2017 (współautor M. Wilk).
58. *Tax Incentives in the System of Direct Taxes in Poland*, [w:] K. Brown (red.), *Taxation and Development – A Comparative Study*, Springer, Cham 2017 (współautor M. Wilk).
59. *Charakter prawny ustawy budżetowej – wybrane zagadnienia*, [w:] W. Robaczyński (red.), *Czynić postęp w prawie. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Birucie Lewaszkiewicz-Petrykowskiej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2017.
60. *Transformation of tax systems in the CEE and BRICS countries – 25 years of experience and future challenges – General Report*, [w:] W. Nykiel, Z. Kukulski (red.), *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 Years of Experience and Future Challenges*, Fundacja CDSF, Łódź 2018 (współautor Z. Kukulski).
61. *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
62. *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2020 (współautor M. Sęk).
63. *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] A. Franczak, *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
64. *Konsultacje społeczne a stanowienie prawa podatkowego*, [w:] S. Wojtczak, J. Wyporska-Frankiewicz (red.), *Wyzwania współczesnej polityki prawa. Pani Profesor Małgorzacie Król uczniowie i przyjaciele*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2022.

Artykuły

1. *Norma parametryczna*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Seria 1. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1977, nr 19.
2. *Ustawy budżetowe w latach 1971–1978 a prawo budżetowe*, „Finanse” 1978, nr 4.
3. *Przepisy prawne w zakresie planowania budżetowego (na podstawie badań przeprowadzonych w województwach miejskich)*, „Problemy Rad Narodowych” 1979, nr 45.

4. *Normy prawa finansowego – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Seria 1. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1979, nr 65.
5. *Zakres samodzielności budżetowej gmin w świetle rozwiązań prawnych w latach 1973–1981*, „Problemy Rad Narodowych” 1981, nr 51 (współautor T. Augustyniak-Górna).
6. *Ustawa budżetowa – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1983, t. 31.
7. *Uprawnienia banku w procesie finansowania przedsiębiorstw*, „Finanse” 1984, nr 3 (współautor K. Koperkiewicz-Mordel).
8. *Kredyt bankowy jako forma finansowania i instrument zarządzania działalnością przedsiębiorstw*, „Materiały i Prace Instytutu Funkcjonowania Gospodarki Narodowej” 1984, t. 37 (współautor K. Koperkiewicz-Mordel).
9. *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 1984 r. SA/Gd 893/84*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1986, nr 11/12 (współautor J.P. Tarno).
10. *Les dépenses des budgets territoriaux*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1985, nr 20 (współautor T. Augustyniak-Górna).
11. *Ustawa budżetowa a budżety terenowe*, „Problemy Rad Narodowych” 1986, nr 66.
12. *Prawo budżetowe Austrii*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1988, t. 41.
13. *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 1984 r., SA/Gd 929/84*, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1988, nr 10 (współautor J.P. Tarno).
14. *Podatki lokalne – aspekty prawno-porównawcze*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.
15. *Dochody samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu. Seria 1” 1992, nr 203.
16. *Budget and Taxes in Poland 1993*, „European Taxation” 1993, nr 9.
17. *Uchwała budżetowa rady gminy (wybrane zagadnienia)*, „Finanse Komunalne” 1994, nr 4 (współautor T. Augustyniak-Górna).
18. *Raje podatkowe*, „Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika” 1995, nr 7/8.
19. *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 czerwca 1997 r., I SA/Wr 1832/96*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, nr 3 (współautor T. Pajor).
20. *Kontrowersyjna zmiana w art. 19 ustawy o podatku towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3.
21. *Klasyfikacje statystyczne a podatek od towarów i usług (studium przypadku)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 1.
22. *Obrót elektroniczny a prawo podatkowe*, „Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika” 2001, nr 5 (współautor A. Skoczylas).
23. *Glosa do wyroku NSA z dnia 15 lipca 1998 r. III S.A. 1433-1435/97*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2001, nr 2 (współautor A. Nykiel).
24. *Obniżenie podatku należnego o podatek naliczony a ulgi podatkowe*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3/4.
25. *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3 (współautor B. Brzeziński).
26. *Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11 (współautor B. Brzeziński).

27. *Ulgi i zwolnienia podatkowe w ustawie o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1 (współautor A. Nykiel).
28. *Kilka uwag w sprawie ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa ustawy – Kodeks karny skarbowy*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 3/4.
29. *Odliczenie podatku naliczonego w sytuacji, w której stroną umowy sprzedaży nieruchomości był jeden z małżonków, a faktury wystawiono na dwóch współmałżonków*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 3/4 (współautor A. Nykiel).
30. *Regulation of Ministerial Interpretations and Tax Authority Rulings Amended*, „European Taxation” 2003, nr 7/8 (współautor B. Brzeziński).
31. *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6 (współautor B. Brzeziński).
32. *Nowa ustawa o podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 4 (współautor A. Suska).
33. *Supreme Administrative Court Rules on Tax Evasion*, „European Taxation” 2004, nr 8 (współautor B. Brzeziński).
34. *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
35. *Wiążące interpretacje do poprawki*, „Rzeczpospolita”, 25 sierpnia 2005 (współautorzy B. Brzeziński, M. Masternak).
36. *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika i organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2.
37. *Cywilnoprawna i podatkowoprawna pozycja sądowego zarządcy nieruchomości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 4 (współautor M. Pyziak-Szafnicka).
38. *Poland-National Report: 17th Congress of the International Academy of Comparative Law 2006, Tax Law Session, Utrecht, The Netherlands*, „Michigan State Journal of International Law” 2007, nr 15 (współautor Z. Kukulski).
39. *Podział spółki kapitałowej przez wydzielenie – konsekwencje podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9 (współautor A. Mariański).
40. *Características esenciales del procedimiento tributario en Polonia*, „Cronica Tributaria” 2007, nr 124 (współautor W. Chróścielewski).
41. *Koszty uzyskania przychodów – zagadnienia podstawowe*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2007, nr 3.
42. *Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach*, cz. I i II, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 5 i 6 (współautor D. Strzelec).
43. *Obniżenie podatku należnego o podatek naliczony. Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1.
44. *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2 (współautor M. Sęk).
45. *Polish equity and debt financing regime in the light of neutrality principle, EC tax law and ECJ case-law*, „European Tax Studies” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk).

46. *Il regime polacco dei finanziamenti a debito ed in conto capitale alla luce del principio di neutralità, normative fiscale comunitaria e giurisprudenza della Corte di Giustizia*, „Studi Tributari Europei” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk).
47. *Regimen polaco de financiación por deudas y por acciones a la luz del principio de neutralidad y del Derecho y la jurisprudencia comunitarios*, „Estudios Tributarios Europeos” 2010, nr 1 (współautorzy Z. Kukulski, M. Wilk).
48. *Zakres czasowy ochrony przysługującej adresatowi interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej zdarzeń przyszłych w razie jej zmiany*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2 (współautor M. Sęk).
49. *Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości – dostawa towarów czy świadczenie usług?*, cz. I i II, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 3 i 4 (współautor M. Sęk).
50. *Obniżenie ceny sprzedaży wskutek zastosowania klauzuli rebus sic stantibus a korekta przychodów należnych w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 3 (współautor M. Wilk).
51. *Dobra wiara usługodawcy a usługi opodatkowane VAT w państwie usługobiorcy w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 11 (współautor M. Sęk).
52. *Standardy, trendy i wyzwania legislacji podatkowej. Raport generalny konferencji „Tax Legislation: Legal Standards, Trends and Challenges”*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 4 (współautor M. Sęk).
53. *Swoboda przepływu kapitału w stosunkach między państwami trzecimi – glosa do wyroku TS z 10.04.2014 r. w sprawie C-190/12 Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 6 (współautor M. Wilk).
54. *Stosowanie stawki 0% podatku od towarów i usług właściwej dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 4 (współautor M. Sęk).
55. *Dopuszczalność żądania wydania przez doradcę podatkowego dokumentacji księgowej podatnika organom kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego poza procedurą kontroli podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 1 (współautor M. Wilk).
56. *Ogłoszenie upadłości a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2 (współautor M. Sęk).
57. *Kontwersja wierzytelności na udziały – kwalifikacja prawna wkładów do spółek zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2016, nr 2 (współautor M. Wilk).
58. *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2 (współautor M. Wilk).
59. *Raport generalny – transformacja systemów podatkowych w państwach BRICS – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. I*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2 (współautor Z. Kukulski).
60. *Raport generalny – Transformacja systemów podatkowych w państwach Europy Środkowo-Wschodniej – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. II*, „Kwartalnik Prawa podatkowego” 2017, nr 3 (współautor Z. Kukulski).

61. *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4 (współautor M. Wilk).
62. *Dopuszczalność pozbawienia podatnika VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego i prawa do zastosowania stawki 0% przy WDT w świetle wyroku WSA we Wrocławiu z 21.6.2017 r. (I SA/Wr 1341/16)*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 4 (współautor M. Wilk).
63. *Prawa podatnika a stanowanie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.
64. *Czasowy zakres stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania na gruncie podatków dochodowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 1 (współautor M. Wilk).
65. *Zaskarżenie czynności ustanowienia tzw. krótkiej blokady rachunku bankowego jako realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 kwietnia 2020 r., I FSK 491/20*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2020, nr 11 (współautor M. Wilk).
66. *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Glosa do wyroku WSA z dnia 19 sierpnia 2019 r., I SA/Op 86/19*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2 (współautor M. Wilk).
67. *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
68. *Sprzedaż licytacyjna a przesłanki zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4.

Raporty i analizy

1. *Prawo budżetowe*, [w:] *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunków jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, Urząd Rady Ministrów, Warszawa 1988.
2. *Prawo bankowe*, [w:] *Raport o stanie prawa finansowego i pożądanym kierunkach jego rozwoju w okresie realizacji II etapu reformy gospodarczej*, Urząd Rady Ministrów, Warszawa 1988.
3. *Nieewidencjonowana działalność gospodarcza – aspekty prawne*, [w:] *Wstępna ocena nieewidencjonowanej działalności gospodarczej w regionie łódzkim i kierunki przyszłych badań*, Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym, Warszawa 1993 (współautorzy B. Piasecki, A. Rogut, B. Suchecki).
4. *Podatki katastralne (wybrane rozwiązania zagraniczne)*, Informacja nr 349, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, październik 1995 (współautor K. Koperkiewicz-Mordel).
5. *Stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wartości dodanej w państwach Unii Europejskiej*, Informacja nr 363, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, grudzień 1995.

6. *Opinia w sprawie projektu ustawy o samorządzie wojewódzkim (druk sejmowy nr 1542)*, Informacja nr 395, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, kwiecień 1996.
7. *Stawki w podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych w niektórych państwach Unii Europejskiej, ulgi inwestycyjne w podatku dochodowym od osób prawnych*, Informacja nr 415, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, październik 1996.
8. *Uwagi do projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Rada do spraw Reform Ustrojowych Państwa, Biuletyn nr 3, czerwiec 1998.
9. *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1 (współautor B. Brzeziński).
10. *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1 (współautor B. Brzeziński).
11. *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1 (współautor B. Brzeziński).
12. *Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. Pierwszy rok działania (2014–2015)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 4 (współautor B. Brzeziński).

Podręczniki i skrypty

1. *Prawo finansowe, przewodnik metodyczny*, Łódź 1978 (współautorzy N. Gajl, T. Dębowska-Romanowska, C. Kosikowski, R. Tomaka, T. Augustyniak-Górna, M. Karlikowska, W. Olszowy).
2. *Opodatkowanie działalności gospodarczej (poza rolnictwem)*, Łódź 1989 (współautor H. Dzwonkowski).
3. *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Reforma administracji publicznej. Materiały szkoleniowe*, zeszyt nr 17, Warszawa 1998.
4. *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2003 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski).
5. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 2, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski).
6. *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2011 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, M. Sęk, M. Wilk).
7. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 2, Wydawnictwo Difin Warszawa 2013 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, M. Sęk, M. Wilk).
8. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 3, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2015 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, M. Sęk, M. Wilk).
9. *Prawo podatkowe w Polsce*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2018 (współautorzy K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, M. Sęk, M. Wilk, Z. Kukulski).

Inne

1. *Sprawozdanie z Ogólnopolskiego Zjazdu Zakładów Prawa Finansowego*, „Państwo i Prawo” 1976, nr 12.
2. Tłumaczenie artykułu H. Ichikawy: *Finanse publiczne i gospodarka Japonii w ostatnich latach*, „Finanse” 1985, nr 5.
3. *Dochody budżetów terenowych*, Łódzkie Towarzystwo Gospodarcze, Łódź 1990.
4. *Prawne aspekty i możliwości finansowania szkolnictwa wyższego przez podmioty gospodarcze*, [w:] *Uwarunkowania prawne działania szkół wyższych i współpracy z gospodarką*, Polskie Forum Akademicko-Gospodarcze, Zakopane 6–8 października 1995.
5. *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1 (współautor M. Sęk).
6. *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Włodzimierz Nykiel – poseł na Sejm RP, Łódź 2019 (współautorzy M. Sęk, M. Wilk).

Recenzje

37

1. Recenzja książki H. Litwińczuk: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 10.
2. Recenzja książki A. Hanusza: *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 7.
3. Recenzja książki B. Brzezińskiego (red.), M. Kalinowskiego (red.), A. Zalasieńskiego, E. Prejs, K. Lasińskiego-Suleckiego: *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10.
4. Recenzja książki A. Zalasieńskiego: *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10.
5. Recenzja książki B. Brzezińskiego: *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12.

Redakcja naukowa dzieł zbiorowych

1. *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2003.
2. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2006 (współredaktor A. Mariański).

3. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 2, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006.
4. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 2, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2007 (współredaktor A. Mariański).
5. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 3, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2008 (współredaktor A. Mariański).
6. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 4, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2009 (współredaktor A. Mariański).
7. *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2009 (współredaktor M. Sęk).
8. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 5, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2010 (współredaktor A. Mariański).
9. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 6, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2011 (współredaktor A. Mariański).
10. *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2011.
11. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 7, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2012 (współredaktor A. Mariański).
12. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 8, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2013 (współredaktor A. Mariański).
13. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 2, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2013.
14. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2014 (współredaktor A. Mariański).
15. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 9, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2014 (współredaktor A. Mariański).
16. *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współredaktor A. Zalański).
17. *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współredaktor D. Strzelec).
18. *Tax Aspects of Research and Development within the European Union*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2014 (współredaktor A. Zalański).
19. *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja CDiSP, Łódź 2014 (współredaktor M. Wilk).
20. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wyd. 2, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2015 (współredaktor A. Mariański).
21. *Polskie prawo podatkowe*, wyd. 3, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2015.
22. *Tax Legislation, Standards, Trends and Challenges*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2015 (współredaktor M. Sęk).
23. *Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017 (współredaktor M. Wilk).
24. *Prawo podatkowe w Polsce*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2018.
25. *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries – 25 Years of Experience and Future Challenges*, Fundacja CDiSP, Łódź 2018 (współredaktor Z. Kukulski).
26. 波兰税制 商业机会和挑战=[*Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges*], Lixin Accounting Publishing House, Shanghai 2019, tłum. Tan Yunsen (współredaktor M. Wilk).

Promowane prace doktorskie

1. Lesław Góral, *Organizacja i zadania nadzoru bankowego w Polsce i wybranych krajach europejskich*, 1996.
2. Frank Niemayer, *Podatkowoprawne aspekty nabycia majątku w drodze spadku lub darowizny*, 1999.
3. Adam Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych na gruncie polskiego prawa podatkowego*, 2000.
4. Zbigniew Wójcik, *Podatkowa grupa kapitałowa*, 2001.
5. Ziemowit Kukulski, *Niedostateczna kapitalizacja w prawie podatkowym*, 2002.
6. Przemysław Krzykowski, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, 2005.
7. Jarosław Grabarczyk, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, 2008.
8. Dariusz Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, 2009.
9. Ireneusz Nowak, *Odwolanie od decyzji organu podatkowego a ochrona prawa podatnika*, 2009.
10. Małgorzata Berling, *Krajowe unormowania proinwestycyjne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych a prawo unijne*, 2010.
11. Stefan Babiarz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, 2012.
12. Katarzyna Bronżewska, *Enhanced Relationship/Cooperative Compliance: the future of the cooperation between taxpayers and tax authorities?* (współpromotor F. Vanistendael), 2014.
13. Michał Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, 2014.
14. Wojciech Sztuba, *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw a różnice w ujęciu dochodu przez prawo podatkowe i bilansowe*, 2015.
15. Małgorzata Sęk, *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnętrznych*, 2016.
16. Wojciech Jaworski, *Zasada równości a progresywne opodatkowanie dochodu* (promotor pomocniczy D. Strzelec), 2017.

17. Bartosz Bacia, *Zasada neutralności opodatkowania transgranicznych dochodów kapitałowych w prawie europejskim oraz krajowych przepisach prawa podatkowego wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej*, 2018.
18. Aleksandra Krajewska, *Podatki wydobywcze – ocena systemu opodatkowania wydobycia niektórych kopalin w Polsce na tle rozwiązań wybranych krajów*, 2019.

*Teresa Augustyniak-Górna*¹

Prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków lokalnych

1. Podstawy prawne ustalania wysokości podatków lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego

Zakres samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego (dalej JST) zależy m.in. od przyznanych im prawem kompetencji w odniesieniu do podatków lokalnych. Zespół uprawnień do samodzielnego decydowania o tych podatkach określa się mianem władztwa podatkowego². Jest ono elementem składowym władztwa daninowego i szerszego władztwa dochodowego oraz najszerszego władztwa finansowego³. W ramach władztwa podatkowego wyróżnia się władztwo dotyczące stanowienia o podatkach lokalnych i władztwo w zakresie stosowania prawa, związane z wydawaniem decyzji w sprawach podatkowych przez

41

¹ Teresa Augustyniak-Górna – doktor nauk prawnych, pracownik emerytowany Katedry Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0001-9920-3593>

² Przykładowo: A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 131; W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 92 i nast.; M. Masternak-Kubiak, *Artykuł 168*, [w:] M. Haczowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX/el. 2021; P. Mańczyk, *Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy*, „*Ekonomiczne Problemy Usług*” 2018, t. 1, nr 4(133), s. 208 i nast. Zob. też wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11.

³ T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 347–359.

samorządowe organy podatkowe. W obecnym stanie prawnym dotyczy ono wyłącznie gmin, gdyż tylko one mają dochody pochodzące z podatków lokalnych⁴.

Władztwo podatkowe JST jest przedmiotem uregulowań Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ i kilku ustaw, na podstawie których rady gmin podejmują uchwały w sprawach podatków lokalnych.

Artykuł 168 Konstytucji stanowi, że „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. Koresponduje on z art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego⁶, który wyznacza minimalny standard władztwa podatkowego samorządów („Przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą”). W doktrynie ocenia się, że art. 168 realizuje standard wyznaczony przez Europejską Kartę Samorządu Lokalnego⁷. Zarówno Europejska Karta Samorządu Lokalnego, jak i Konstytucja odsyłają do ustaw, które określają kompetencje, za pomocą których samorządy wykonują to prawo. Chociaż stanowią one o prawie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, to z powodu o wiele mniejszego znaczenia finansowego opłat w Polsce ważne jest przede wszystkim prawo ustalania wysokości podatków lokalnych.

42

Artykuł 168 Konstytucji pozostaje w ścisłym związku z jej art. 84 i art. 217, zgodnie z którymi podatki mogą być określane (nakładane) wyłącznie ustawą. Kompetencje prawodawcze w zakresie nakładania podatków przysługują zatem tylko państwu⁸. To jedno z podstawowych ograniczeń władztwa podatkowego JST; nie mogą one nakładać podatków lokalnych, lecz jedynie – w zakresie wyznaczonym przez ustawy – mogą oddziaływać na ustawowo wskazane elementy konstrukcji wybranych podatków. Władztwo podatkowe przysługuje im w granicach określonych ustawowo.

W piśmiennictwie trafnie przyjmuje się, że art. 168 Konstytucji ma charakter szczególny w stosunku do art. 217⁹, który precyzuje zakres

⁴ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r., poz. 2267 ze zm.).

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

⁶ Sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.).

⁷ W. Miemiec, *Prawne gwarancje...*, s. 105; M. Masternak-Kubiak, *Art. 168*.

⁸ Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. K 17/12.

⁹ Przykładowo: C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 161; E. Ruśkowski, *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe*

obowiązkowej regulacji ustawowej odnośnie do podatków, różnicując wewnętrznie jego szczegółowość¹⁰. O ile podmioty podatku, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe mają być bezwzględnie określone w ustawie, to w przypadku ulg i zwolnień podmiotowych powinna ona określać jedynie zasady ich przyznawania¹¹.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że władztwo podatkowe co do zasady przynależy państwu. Zastrzeżenie w Konstytucji kompetencji do stanowienia o wysokości podatków i opłat lokalnych dla JST należy rozumieć jako przekazanie-przyznanie, a nie przekazanie-przeniesienie wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści¹². Skoro bowiem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków zaliczono do materii ustawowej, to art. 168 Konstytucji nie może być interpretowany w sposób sprzeczny z tą zasadą. Przyznanie JST kompetencji do stanowienia o wysokości podatków i opłat lokalnych nie ogranicza i nie wyłącza możliwości zastosowania generalnej normy kompetencji prawodawczej państwa w zakresie władztwa daninowego¹³.

Ustanawiając art. 168 Konstytucji, ustawodawca konstytucyjny zakładał, że część uprawnień władczych w zakresie podatków lokalnych przysługiwać będzie, na mocy ustaw, JST; władztwo w zakresie tych podatków powinno być zatem władztwem podzielonym między państwo i te jednostki¹⁴. Brak w systemie podatkowym jakichkolwiek kompetencji JST do ustalania wysokości podatków lokalnych stanowiłby naruszenie art. 168 Konstytucji.

Katalog przyznanych JST upoważnień zależy od ustawodawcy zwykłego, który może zdecydować nie tylko o przekazaniu samorządom uprawnień do kształtowania niektórych elementów konstrukcji podatków, ale ma

i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora J. Głuchowskiego, Toruń 2002, s. 233 i nast.; J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003, s. 133; K. Sawicka, *Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura*, 2013, http://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/42891/PDF/18_Krystyna_Sawicka.pdf (dostęp: 15.02.2021).

¹⁰ W. Sokolewicz, *Artykuł 217*, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, Warszawa 2005, s. 7.

¹¹ Wyroki TK: z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98; z dnia 3 kwietnia 2001 r., sygn. K 32/99; z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02.

¹² Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. K 17/12.

¹³ To stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zdają się podzielać W. Piątek, A. Skoczyła, *Artykuł 168*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016, s. 220.

¹⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 29 i nast.

także swobodę wyboru podatków, w których mogą one być stosowane. Swoboda ta wynika m.in. z niejednoznaczności pojęcia „podatki lokalne”¹⁵.

Na podstawie upoważnień zawartych w ustawach rady gmin podejmują uchwały podatkowe, wykonując przyznane im konstytucyjnie prawo ustalania wysokości podatków lokalnych. Z uchwał tych wynikają normy prawne o charakterze generalnym; adresat jest w nich określony ogólnie, a przedmiot normy generalnie. Te akty normatywne nie są aktami wykonawczymi do ustaw¹⁶; nie mogą być pojmowane w kategoriach delegacji ustawowej, o której stanowi art. 92 Konstytucji¹⁷.

2. Prawo ustalania stawek podatkowych przez jednostki samorządu terytorialnego

Obowiązujące ustawy przyznają gminom kompetencje do określania wysokości stawek podatkowych w podatkach: od nieruchomości, środków transportowych¹⁸, rolnym¹⁹ i leśnym²⁰, zezwalając im w istocie na obniżenie ustawowych stawek maksymalnych, choć w różny sposób.

44

W podatkach od nieruchomości i od środków transportowych stanowi się wprost: „Rada Gminy [...] określa wysokość stawek podatkowych, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie [...]” (art. 5 ust. 1 u.p.o.l.) i „Rada Gminy [...] określa wysokość stawek podatkowych, z tym że roczna stawka podatku od jednego środka transportowego nie może przekroczyć [...]” (art. 10 ust. 1 u.p.o.l.); dla niektórych środków transportowych ustalone są stawki minimalne.

Z bardziej złożonymi konstrukcjami mamy do czynienia w podatku rolnym i leśnym. Podatek rolny wynosi, w zależności od rodzajów gruntów, bądź równowartość pieniężną 2,5 q żyta, bądź 5 q, obliczaną według średniej ceny skupu żyta, ustalaną na podstawie komunikatu prezesa GUS. Rady gmin mogą tę cenę obniżyć, co skutkuje obniżeniem stawki

¹⁵ W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993, s. 32 i nast.; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 180 i nast.

¹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 182.

¹⁷ W. Piątek, A. Skoczylas, *Artykuł 168*.

¹⁸ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.) – dalej u.p.o.l.

¹⁹ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.) – dalej u.p.r.

²⁰ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.) – dalej u.p.l.

podatkowej (art. 6 ust. 1–3 u.p.r.). Podatek leśny wynosi natomiast równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna, którą ustala się na podstawie komunikatu prezesa GUS, a rada gminy może ją obniżyć (art. 4 ust. 1, 4 i 5 u.p.l.).

Stawki podatkowe są tym elementem konstrukcji podatku, który musi być bezwzględnie ustalony w ustawie podatkowej i za pomocą którego ustala się wysokość podatku. W doktrynie przyjmuje się jednak, że powyższe upoważnienia znajdują uzasadnienie w art. 168 Konstytucji, gdyż służą wykonaniu konstytucyjnego prawa samorządów do ustalania wysokości podatku, oraz wskazuje się, że TK akceptuje możliwość obniżania stawek, choć uczynił to głównie w odniesieniu do podatku akcyzowego i rozporządzeń wykonawczych²¹.

Rady gmin powszechnie korzystają z upoważnień do obniżania wysokości stawek podatkowych.

Obowiązek bezwzględnego określania stawek w ustawie wyklucza, jak sądzę, możliwość ewentualnego ustalania w niej stawek minimalnych, z równoczesnym upoważnieniem gmin do określania stawek wyższych. Dopuszczalne może być natomiast – z uwagi na konstytucyjne prawo JST – ustawowe ustalenie stawki zasadniczej w określonej wysokości oraz upoważnienie JST do wprowadzania zwyczaj podatkowych dla niektórych podmiotów lub przedmiotów opodatkowania, ale w granicach limitowanych ustawowo.

45

3. Prawo ustalania zwolnień podatkowych przez jednostki samorządu terytorialnego

Zwolnienia podatkowe redukują zakres kwalitatywnych elementów konstrukcji podatku, tzn. podmiotu i przedmiotu opodatkowania, ograniczając jego zakres podmiotowy (zwolnienia podmiotowe) lub przedmiotowy (zwolnienia przedmiotowe), a zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe skutkują uwolnieniem od obowiązku podatkowego tylko podrzędnej kategorii podmiotów (w stosunku do podmiotów podatku), które znajdują się w sytuacji faktycznej bądź prawnej podrzędnej w stosunku do sytuacji opodatkowanych²².

²¹ A. Mariański, W. Nykiel, *Artykuł 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016, s. 1496.

²² W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 16 i nast.

Obowiązujące ustawy zezwalają gminom na wprowadzanie zwolnień przedmiotowych w podatkach: od nieruchomości, środków transportowych (nie mogą one dotyczyć niektórych z nich), rolnym i leśnym²³. W przypadku przedsiębiorców konieczne jest uwzględnienie przepisów dotyczących pomocy publicznej.

W podatku leśnym zwolnienia przedmiotowe są wprowadzane przez gminy rzadko (najpewniej z powodu niewielkiego obciążenia finansowego tym podatkiem²⁴), w podatku od nieruchomości są regułą, a w podatku rolnym uchwała się je stosunkowo często.

Z wyników kontroli Najwyższej Izby Kontroli, orzecznictwa regionalnych izb obrachunkowych oraz sądów administracyjnych wynika, że najczęściej popełnianym przez gminy błędem jest ustalanie, pod pozorem zwolnienia przedmiotowego, zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym (np. tak szczegółowo określa się przedmioty zwolnienia, że są one kierowane tylko do wąsko określonej grupy beneficjentów lub nawet nieoznaczonego, indywidualnego podatnika).

Powyższe upoważnienia mają w zasadzie charakter ogólny i bezterminowy oraz nie są uzależnione od spełnienia żadnych warunków (wyjątek dotyczy pomocy publicznej). Rady gmin dysponują swobodą w ustalaniu tych zwolnień, co umożliwi im decydowanie o celach, które chcą osiągnąć za ich pomocą. Inny charakter miały zwolnienia z podatku od nieruchomości związane z tzw. tarczami antykryzysowymi, wprowadzone w 2020 r.

Dnia 31 marca 2020 r. uchwalono dwie ustawy: ustawę o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19²⁵ oraz ustawę o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw²⁶, na mocy których zmieniono z mocą wsteczną ustawę z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2²⁷. Na podstawie tych przepisów upoważniono rady gmin do wprowadzania zwolnień dla określonych ustawowo grup podmiotów, spełniających określone ustawą warunki. Początkowo można było zwolnić od podatku grupy przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu z powodu COVID-19, i grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności

²³ Art. 7 ust. 3 i art. 12 ust. 4 u.p.o.l., art. 7 ust. 3 u.p.l. oraz art. 13e u.p.r.

²⁴ E. Bobrus-Nowińska, L. Etel, B. Pahl, *Artykuł 7. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2021.

²⁵ Dz.U. poz. 567.

²⁶ Dz.U. poz. 568.

²⁷ Dz.U. poz. 374.

gospodarczej, później rozszerzono element podmiotowy o organizacje pozarządowe, w tym stowarzyszenia i fundacje, kościelne osoby prawne i jednostki organizacyjne, jeżeli ich cele statutowe obejmowały prowadzenie działalności pożytku publicznego, spółdzielnie socjalne, niektóre spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe – pod warunkiem, że ich płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z COVID-19; zwolnieniem objęto grunty, budynki i budowle zajęte przez te podmioty.

Były to więc zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe, szczegółowo określone ustawą, o charakterze czasowym. Ich zakresy przedmiotowy i podmiotowy wyznaczała w dużym stopniu ustawa poprzez wyliczenie kategorii podmiotów, których mogły dotyczyć oraz określenie warunku, od zaistnienia którego były uzależnione (pogorszenie płynności finansowej) – choć ustawodawca zostawił samorządom swobodę wyboru sposobu określenia tego warunku i grup zwalnianych przedsiębiorców. Cele tego wsparcia finansowego były ściśle powiązane z celami realizowanymi przez organy państwowe za pomocą innych instrumentów. Zakres swobody gmin w kształtowaniu tych zwolnień był ograniczony w porównaniu z omówionymi wcześniej kategoriami zwolnień.

Wiele gmin wprowadziło zwolnienia tego rodzaju, lecz ich stosowanie powodowało liczne problemy z powodu wad legislacyjnych niektórych uchwał rad gmin.

47

4. Prawo ustalania ulg podatkowych przez jednostki samorządu terytorialnego

Ulg podatkowe powodują zmniejszenie kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku – podstawy opodatkowania lub stawek podatkowych – bądź samej kwoty podatku²⁸, choć mogą spowodować, że podatnik w ogóle nie będzie musiał go płacić²⁹.

Jednoznaczne upoważnienie gmin do wprowadzania ulg podatkowych zawarto jedynie w art. 13e u.p.r.: „Rada gminy [...] może wprowadzić inne [...] ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej”. Trudno jednak wskazać przykłady wprowadzenia takich ulg, być może dlatego, że ustawowy katalog ulg (i zwolnień) jest w tym podatku wyjątkowo rozbudowany.

²⁸ W. Nykiel, *Ulgi...*, s. 14.

²⁹ *Ibidem*, s. 29.

W podatku rolnym mamy także szczególne ulgi, choć ustawodawca nie nazywa tak wprowadzonych rozwiązań. Podstawą opodatkowania gruntów rolnych jest liczba hektarów przeliczeniowych, ustalana m.in. na podstawie zaliczenia do okręgu podatkowego (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.r.), którego, w drodze rozporządzenia, dokonuje minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi oraz po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych (ust. 4 w związku z ust. 5 u.p.r.). Jednakże sejmik województwa na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego, lecz nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tego województwa o więcej niż 1,5% (art. 5 ust. 2 u.p.r.). Rada gminy natomiast, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5% (ust. 3 u.p.r.). Są to w istocie ulgi w postaci zmniejszenia podstawy opodatkowania, powodujące obniżenie wysokości podatku.

48 Nie ma, jak sędzę, przeszkód, aby ustawodawca znacznie częściej upoważniał gminy do wprowadzania ulg podatkowych w innych podatkach lokalnych z uwagi na konstytucyjne prawo ustalania wysokości tych podatków przez JST.

5. Podsumowanie

Z woli ustawodawcy konstytucyjnego JST nie mogą nakładać podatków lokalnych. Są więc pozbawione jednego z najważniejszych atrybutów samodzielności finansowej.

Przyznane im ustawami kompetencje do ustalania wysokości podatków lokalnych są obecnie bardzo skromne. Wyposażono w nie wyłącznie gminy i nie wykraczają one poza minimalny standard wyznaczony przez Europejską Kartę Samorządu Lokalnego.

Ustawodawca nie wykorzystał dotychczas wszystkich możliwości, jakie stworzył mu w Konstytucji ustrojodawca. Spośród kilku możliwych mechanizmów oddziaływania na wysokość podatków lokalnych przyznał gminom przede wszystkim prawo do obniżania maksymalnych stawek podatkowych oraz wprowadzania pozaustawowych zwolnień przedmiotowych. Nie zezwolił im na wprowadzanie zwy-

żek podatkowych, natomiast z prawa wprowadzania ulg podatkowych i zwolnień podmiotowo-przedmiotowych korzystają one w ograniczonym zakresie.

Wąsko ustalono zakres podatków, w których kompetencje te mogą być stosowane – są to wyłącznie podatki pobierane przez samorządowe organy podatkowe. Mimo braku konstytucyjnych przeszkód ustawodawca nie przekazał gminom kompetencji tego rodzaju w żadnym z podatków pobieranych przez państwowe organy podatkowe, choć wprowadzone, np. w podatku od czynności cywilnoprawnych, mogłyby być dobrym instrumentem lokalnej polityki gospodarczej³⁰.

Wszystkie przyznane gminom uprawnienia skutkują zawsze obniżeniem ich dochodów (przynajmniej w krótkim czasie), które to uszczerbki nie są rekompensowane z budżetu państwa. Najszerszy katalog kompetencji zawarto w ustawie o podatku rolnym, będącym jednak mało wydajnym źródłem dochodów podatkowych, oraz w podatku leśnym, którego znaczenie finansowe jest marginalne.

Jedną z istotnych przyczyn tak niewielkich uprawnień JST w zakresie ustalania wysokości podatków lokalnych jest archaiczny system tych podatków. Pochodzą one bądź były wzorowane na rozwiązaniach z lat osiemdziesiątych XX wieku. Bez fundamentalnych zmian w konstrukcjach tych podatków, zwłaszcza w podatku rolnym i od nieruchomości, trudno oczekiwać zasadniczych zmian w tym zakresie.

Bibliografia

- Bobrus-Nowińska E., Etel L., Pahl B., *Artykuł 7. Podatek leśny. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Borodo A., *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001.
- Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja – ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.

³⁰ Por. L. Etel, M. Popławski, *Dochody własne j.s.t. – podatki lokalne. ABC – komentarz praktyczny*, LEX/el. 2021.

- Etel L., Popławski M., *Dochody własne j.s.t. – podatki lokalne. ABC – komentarz praktyczny*, LEX/el. 2021.
- Glumińska-Pawlic J., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Katowice 2003.
- Kosikowski C., *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12.
- Mańczyk P., *Władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego w kontekście uprawnień gminy*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 4(133), t. 1.
- Mariański A., Nykiel W., *Artykuł 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016.
- Masternak-Kubiak M., *Artykuł 168*, [w:] M. Haczkowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Nykiel W., *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Piątek W., Skoczylas A., *Artykuł 168*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja. Komentarz*, t. II, Warszawa 2016.
- Ruśkowski E., *Autonomia podatkowa jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja władzy publicznej*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora J. Głuchowskiego*, Toruń 2002.
- Sawicka K., *Finanse samorządu terytorialnego – podstawy wyodrębnienia, struktura*, 2013, http://www.repozytorium.uni.wroc.pl/Content/42891/PDF/18_Krystyna_Sawicka.pdf (dostęp: 15.02.2021).
- Sokolewicz W., *Artykuł 217*, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. IV, Warszawa 2005.

50

Akty prawne

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze sprost.).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r., poz. 2267 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 374).

Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie systemu ochrony zdrowia związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 (Dz.U. poz. 567).

Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568).

Streszczenie

Konstytucyjne prawo ustalania wysokości podatków lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego jest realizowane w Polsce w minimalnym zakresie wyznaczonym przez Europejską Kartę Samorządu Terytorialnego. Udzielane samorządom ustawami kompetencje do kształtowania jedynie niektórych elementów konstrukcji podatków – głównie upoważnienia do obniżania wysokości ustawowo określonych stawek oraz do wprowadzania pozaustawowych zwolnień przedmiotowych – prowadzą zawsze do pomniejszenia, w krótkim okresie, wpływów podatkowych. Dotyczą one czterech podatków, z których tylko jeden ma istotne znaczenie fiskalne (podatek od nieruchomości). Ponadto polskie samorządy nie mają prawa nakładania podatków lokalnych, które jest konstytucyjnie zastrzeżone dla parlamentu.

Słowa kluczowe: władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego, lokalne obniżki stawek podatkowych, lokalne zwolnienia i ulgi podatkowe

Stefan Babiarz¹

Podatek od spadków i darowizn we Włoszech. Wybrane problemy

1. Rys historyczny. Podstawa prawna podatku

Podatek od spadków i darowizn we Włoszech obowiązuje z mocy dekretu ustawodawczego nr 346 z dnia 31 października 1990 r. o podatku od spadków i darowizn². Obowiązki dekretu zostało przywrócone od 1 stycznia 2007 r.³, w okresie od 24 października do 31 grudnia 2006 r. podatek od spadków i darowizn był bowiem we Włoszech zniesiony⁴. Na tym tle w piśmiennictwie powstał spór o to, jaki jest los normatywny dekretu nr 346, ponieważ ustawa nr 383, która znosiła ten podatek, nie postanawiała o jego uchyleniu wprost. Jedni autorzy twierdzili, że przepis art. 13 ust. 1 ustawy nr 383 należało rozumieć jako milczące (domniemane) uchylenie wszystkich przepisów dekretu ustawodawczego nr 346, do których nie odwołuje się wprost i wyraźnie ustawa nr 383, natomiast inni twierdzili, że taka technika ustawodawcza sugeruje ważność w dalszym ciągu przepisów dekretu ustawodawczego nr 346, do których można było się mimo tego odwoływać w przypadku rozwiązywania sporów o przeniesienie własności *mortis causa* lub z tytułu czynności przysparzających, zawieranych *inter vivos*⁵.

53

¹ Stefan Babiarz – doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, <https://orcid.org/0000-0002-0869-6941>

² Dz.Urz. z 1990 r. Nr 277 z dnia 27 listopada 1990 r. – dalej dekret nr 346.

³ U. Friedman, S. Ghinassi, V. Mastroiacovo, A. Pischetola, *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni (D.L.n. 262/2006) convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007*, Studio dell C.N.N. Tributarii, Numero 168 del 15 dicembre 2006 – dalej Prime note.

⁴ Przepis art. 13 ust. 1 tej ustawy brzmiał „podatek od spadków i darowizn zostaje zniesiony”. Z kolei ust. 2 tego artykułu regulował opodatkowanie darowizn między żyjącymi.

⁵ Prime note, s. 3.

Spory te doprowadziły do przywrócenia tego podatku przez art. 2 ust. 47 dekretu z mocą ustawy nr 262/2006 z dnia 3 października 2006 r., przekształconego w ustawę nr 286/2006 ze zm.⁶ Przepisy ustawy przekształcającej zostały następnie znowelizowane w ustawie nr 296/2006 z dnia 27 grudnia 2006 r. (ustawa budżetowa na 2007 r.)⁷. Przepis art. 2 ust. 47 dekretu nr 262 wyraźnie postanawiał, że „[p]odatek od spadków i darowizn ustanawia się od przekazania dóbr i praw z tytułu śmierci, darowizny lub nieodpłatnego przeniesienia oraz od ustanowienia zobowiązania dotyczącego przeznaczenia, zgodnie z postanowieniami tekstu jednolitego przepisów dotyczących podatku od spadków i darowizn zatwierdzonego dekretem ustawodawczym nr 346 z dnia 31 października 1990 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu 24 października 2001 r.”. Dzień 24 października 2001 r. to dzień poprzedzający wejście w życie ustawy nr 383/2001, znoszącej ten podatek. Według U. Friedmana i współautorów⁸ oznacza to usunięcie wszelkich wątpliwości co do materialnoprawnego odesłania przepisów dekretu nr 262 do przepisów dekretu ustawodawczego nr 346. Charakterystyczne jest to, że dekret ustawodawczy nr 346, oprócz zmiany dokonanej dekretem z mocą ustawy nr 262/2006 i ustawą nr 296/2006, był w następnych latach wielokrotnie nowelizowany, tworzy jednak obowiązujący stan prawny w zakresie włoskiego podatku od spadków i darowizn.

2. Podatnik i przedmiot podatku

Podatnikami włoskiego podatku od spadków i darowizn (osobami, od których należny jest ten podatek) – w przypadku nabycia spadku – są spadkobiercy i zapisobiercy⁹, a w przypadku darowizn – obdarowani. Zwrócić należy uwagę na to, że darowizna jest czynnością prawną działaną między żyjącymi. Podatnikami są także beneficjenci, w przypadku gdy przedmiotem czynności prawnej między żyjącymi są inne przysporzenia (jak np. *emfiteuta* – czyli wieloletnia (wieczysta) dziedziczna i zby-

⁶ Dz.Urz. z 2006 r. Nr 277 z dnia 28 listopada 2006 r., wejście w życie z dniem 29 listopada 2006 r. – dalej dekret nr 262/2006 i ustawa nr 286/2006.

⁷ Dodatek zwykły Dz.Urz. Nr 244/L z dnia 27 grudnia 2006 r. – ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

⁸ Prime note, s. 3.

⁹ Włoski Kodeks cywilny nie zna pojęcia „zapisobierca windykacyjny”, co oznacza, że chodzi tu o zapisobierców zwykłych i dalszych w rozumieniu polskiego Kodeksu cywilnego.

walna dzierżawa, prawo użytkowania, używanie i zamieszkanie – art. 14 ust. 1 lit. c i d dekretu nr 346). Ustawy podatkowe Włoch nie znają ogólnej definicji podatnika, lecz każda z nich wskazuje, na kim ciąży obowiązek podatkowy. W przypadku podatku od spadków i darowizn jest to art. 5 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 346.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn jest przekazywanie majątku i praw w drodze dziedziczenia na skutek śmierci oraz przekazanie majątku i praw w drodze darowizny lub innych przysporzeń między osobami żyjącymi (art. 1 ust. 1 dekretu nr 346). W powyższym przepisie wskazano zasadnicze formy przekazania majątku i praw, stąd w art. 1 ust. 2 dekretu użyto określenia „również”. Przepisy art. 1 ust. 2 tego dekretu definiują pojęcie „przekazywanie”, rozumiejąc przez nie „również ustanowienie praw rzeczowych do korzystania z rzeczy, zrzeczenie się praw rzeczowych lub do wierzytelności oraz ustanowienie rent i emerytur”. Przedmiotem opodatkowania jest także tymczasowe posiadanie majątku nieobecnego (np. w przypadku spadku nieobjętego, który posiada inna osoba niż spadkobierca) i w przypadku oświadczenia o domniemanej śmierci (tymczasowe posiadanie majątku osoby zaginionej w katastrofie powietrznej, morskiej itp., o ile nie doszło jeszcze do uznania jej za zmarłą), domniemanej darowizny. Obowiązek podatkowy ciąży na wszelkich aktach przekazania majątku i praw, także położonych (istniejących) za granicą, z tym tylko, że gdy zmarły spadkodawca w dniu otwarcia spadku lub darczyńca w dniu darowizny nie mieli miejsca zamieszkania we Włoszech, to obowiązek podatkowy ciąży wyłącznie w odniesieniu do majątku i praw istniejących we Włoszech (art. 2 ust. 1 i 2 dekretu nr 346). Wyłączeniem z opodatkowania objęte są akty przekazania majątku i praw na rzecz Skarbu Państwa, regionów, prowincji i gmin, a także na rzecz podmiotów publicznych i prawnie uznanych fundacji lub stowarzyszeń w przypadku, gdy wyłącznym celem przekazania jest pomoc, nauka, badania naukowe, edukacja lub inne cele użyteczności publicznej, jak również przekazania majątku i praw na rzecz organizacji użyteczności publicznej non profit (ONLUS) i fundacji przewidzianych w dekrete ustawodawczym wydanym w wykonaniu ustawy nr 461 z dnia 23 grudnia 1998 r. Warunkiem tego wyłączenia jest jednak udowodnienie przez beneficjenta w ciągu pięciu lat od przyjęcia spadku lub otrzymania darowizny albo nabycia zapisu, że wykorzystał otrzymany majątek lub prawa albo kwotę uzyskaną z ich zbycia do celów wskazanych przez spadkodawcę lub darczyńcę (art. 3 ust. 1–3 dekretu nr 346). Powyższe przepisy art. 3 ust. 1–3 dekretu nr 346 mają zastosowanie do instytucji publicznych, fundacji i stowarzyszeń utworzonych w państwach należących do Unii Europejskiej oraz w państwach będących stronami Porozumienia o Europejskim

Obszarze Gospodarczym, a także pod warunkiem wzajemności do instytucji publicznych, fundacji i stowarzyszeń utworzonych we wszystkich innych państwach (art. 3 ust. 4 dekretu nr 346).

3. Stawki podatkowe i kwota wolna od podatku

We włoskim podatku od spadków i darowizn przekazanie majątku i praw tytułem dziedziczenia, zapisu i darowizny opodatkowane jest następującymi stawkami:

1) 4% w przypadku majątku i praw przekazywanych tytułem dziedziczenia i zapisu na rzecz małżonka i krewnych w linii prostej ze zwolnieniem do wysokości 1 mln euro mnożonym przez liczbę beneficjentów, z tym że w przypadku zstępного niepełnoletniego lub niepełnosprawnego w stopniu poważnym w rozumieniu ustawy nr 104 z dnia 5 lutego 1992 r. zmienionej ustawą nr 162 z dnia 21 maja 1998 r. podatek jest nakładany wyłącznie od tej części wartości udziału w spadku lub zapisie, która przekracza 1,5 mln euro (art. 7 ust. 1, 2, 2(bis) dekretu nr 346). W przypadku zaś darowizny (art. 56 ust. 1 i 1(bis) dekretu nr 346) dla tej grupy podatników stawki podatku wynoszą 3%, bez kwoty wolnej od podatku; dla braci i siostr zwolnienie w przypadku nabycia na podstawie dziedziczenia i zapisu wynosi 100 000 euro wartości majątku i praw dla każdej z tych osób;

2) 5% w przypadku przekazania majątku i praw na podstawie darowizny uczynionej na rzecz innych krewnych do czwartego stopnia pokrewieństwa w linii prostej, a w przypadku krewnych w linii bocznej do trzeciego stopnia, bez kwoty wolnej od podatku;

3) 6% w stosunku do innych krewnych do czwartego stopnia pokrewieństwa oraz powinowatych w linii prostej i bocznej do trzeciego stopnia w przypadku przekazania im majątku i praw na podstawie dziedziczenia i zapisu, bez kwoty wolnej od podatku;

4) 7%, jeżeli majątek i prawa są przekazywane na podstawie darowizny innym osobom, bez kwoty wolnej od podatku;

5) 8% w przypadku przekazywania majątku i praw w drodze dziedziczenia i zapisu innym osobom, bez kwoty wolnej od podatku.

W art. 5 ust. 2 dekretu nr 346 zdefiniowano, do celów tego podatku, określenie „krewni w linii prostej”. Uważa się za nich również rodziców i dzieci urodzone poza małżeństwem, ich wstępnych i zstępnych w linii prostej, rodziców adopcyjnych oraz przysposobionych, osoby uzyskujące władzę rodzicielską i dzieci, które podlegają tej władzy (chodzi o inne niż adopcja tytułu prawne uzyskania władzy rodzicielskiej).

4. Podstawa opodatkowania i kwota podlegająca opodatkowaniu

W art. 8 ust. 1 dekretu nr 346 wskazano, że kwotą podlegającą opodatkowaniu jest całkowita wartość netto spadku, a tą jest różnica między całkowitą wartością składników majątku i praw wchodzących w skład masy spadkowej, ustaloną na dzień otwarcia spadku (zgodnie z art. 14–19 dekretu), a całkowitą kwotą podlegających odliczeniu zobowiązań i opłat innych niż wskazane w art. 46 ust. 3 dekretu. Przepisy art. 14–19 dekretu nr 346 określają szczegółowo sposób ustalania wartości majątku i praw, takich jak: nieruchomości i prawa rzeczowe dotyczące nieruchomości; przedsiębiorstwa, statki i samoloty; akcje, obligacje, inne papiery wartościowe i udziały w spółkach; emerytury i renty; wierzytelności i pozostałe składniki majątku. Z kolei w art. 20–24 dekretu nr 346 określa się zobowiązania podlegające odliczeniu (długi zmarłego istniejące w dniu otwarcia spadku oraz wydatki medyczne i pogrzebowe); przesłanki i warunki umożliwiające odliczenia zobowiązań; ograniczenia w zakresie możliwości odliczenia zobowiązań; sposób dochodzenia istnienia zobowiązań; wykaz i wysokość wydatków medycznych i pogrzebowych.

W art. 46 ust. 3 dekretu nr 346 wskazano domniemanie prawne, że ciężar ponoszony przez spadkobiercę lub zapisobiercę, mający na celu świadczenie usług na rzecz określonych osób trzecich, uznaje się za zapis na korzyść beneficjenta. Oznacza to, że mimo iż powyższy ciężar jest zapisem, to jego wartość nie jest kwotą podlegającą odliczeniu jako zobowiązanie czy opłata. Trzeba bowiem zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 8 ust. 3 dekretu nr 346 wartość spadku lub udziałów w spadku ustala się po potrąceniu zapisów i innych kosztów, które go obciążają, a wartość zapisów po potrąceniu kosztów, które na nich ciążą. Całkowita wartość netto spadku jest zwiększona, wyłącznie dla określenia stawek podatkowych, o kwotę równą całkowitej bieżącej wartości wszystkich darowizn dokonanych przez zmarłego na rzecz spadkobierców i zapisobierców (art. 8 ust. 4 dekretu nr 346). Rozwiązaniem charakterystycznym dla włoskiego podatku od spadków i darowizn jest wskazanie (art. 26 dekretu nr 346) tych podatków, które podlegają odjęciu od ustalonego podatku od spadków i darowizn. Są to: podatek komunalny od wzrostu wartości nieruchomości, a także podatki płacone obcemu państwu w odniesieniu do tego samego spadku oraz w odniesieniu do składników majątku istniejących w tym państwie.

W przypadku darowizn podatek jest ustalany od łącznej wartości majątku i praw będących przedmiotem darowizny, po odliczeniu kosztów

poniesionych przez darczyńcę, innych niż wskazane w art. 58 ust. 1 dekretu nr 346, z tym że w przypadku darowizn dokonywanych łącznie na rzecz więcej niż jednej osoby lub jeżeli ta sama czynność obejmuje więcej niż jedną darowiznę na rzecz różnych osób, koszty te odnosi się do należnego udziału lub majątku i praw przypisanych każdej z nich. Przepis art. 58 ust. 1 dekretu nr 346, podobnie jak i art. 46 ust. 3 tego dekretu, wprowadza domniemanie prawne, że darowiznę, której celem jest świadczenie usług na rzecz indywidualnie oznaczonych osób trzecich, uważa się za darowiznę na rzecz beneficjentów. Oznacza to, że w przypadku tych darowizn przy określaniu podstawy opodatkowania nie uwzględnia się kosztów ją obciążających.

5. Rozliczenie podatku

58

Nabycie spadku tytułem dziedziczenia lub zapisu czy innego przysporzenia nieodpłatnego albo darowizny musi być zgłoszone do rejestru (art. 27, art. 55 ust. 1 dekretu nr 346). W przypadku nabycia tytułem spadku podatek jest rozliczany przez urząd rejestrowy, w którego okręgu znajdowało się ostatnie miejsce zamieszkania zmarłego, a gdy było ono położone za granicą lub nie było znane, to przez urząd rejestrowy w Rzymie. W przypadku podatku od darowizn właściwość urzędu rejestrowego ustala się zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku rejestrowego (art. 6 ust. 1 i 2 dekretu nr 346). Podstawą do rozliczenia podatku od spadku (dziedziczenie i zapis) jest tzw. oświadczenie o dziedziczeniu. Rozliczenie dokonane przez urząd rejestrowy musi być przesłane w drodze zawiadomienia w nieprzekraczalnym terminie 3 lat od daty złożenia oświadczenia o dziedziczeniu lub oświadczenia zastępczego lub uzupełniającego (art. 27 ust. 1 i 2 oraz art. 28 ust. 6 dekretu nr 346). Oświadczenie o dziedziczeniu składa się w terminie 12 miesięcy od daty otwarcia spadku. Musi ono być sporządzone na urzędowym formularzu zatwierdzonym przez rozporządzenie ministra finansów, opublikowane w Dzienniku Urzędowym oraz podpisane przynajmniej przez jedną osobę ze zobowiązanych (spadkobierców, zapisobierców) lub pełnomocnika (art. 27 ust. 3 dekretu nr 346). Zobowiązanymi do złożenia oświadczenia o dziedziczeniu są: powołani do dziedziczenia, zapisobiercy, także w przypadku otwarcia spadku wskutek uznania za zmarłego, lub ich przedstawiciele prawni, osoby tymczasowo znajdujące się w posiadaniu majątku osoby nieobecnej, zarządcy spadku, kuratorzy spadku i wykonawcy testamentu (art. 27 ust. 2 dekretu nr 346). Zrzeczenie się spadku lub zapisu powoduje zwolnienie z obowiązku złożenia

oświadczenia o dziedziczeniu. Oświadczenie nieważne uznaje się za niezłożone (art. 27 ust. 5 i 8 dekretu nr 346). Treść oświadczenia o dziedziczeniu i załączniki do niego są ustawowo określone w art. 29 i 30 dekretu nr 346. Charakterystyczne jest, że dokumentami dowodzącymi nabycie spadku nie są: postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, akt poświadczenia dziedziczenia czy europejskie poświadczenie spadkowe, lecz akt zgonu lub uwierzytelniony odpis orzeczenia stwierdzającego nieobecność lub uznanie za zmarłego, a także zaświadczenie o statusie rodzinnym zmarłego oraz spadkobierców i zapisobierców, którzy są spokrewnieni lub powinowaci, jak również dokumenty potwierdzające pokrewieństwo biologiczne (akty urodzenia, akty małżeństwa), uwierzytelniony odpis testamentu (art. 30 ust. 1 lit. a–c dekretu nr 346). Przepisy art. 32 ust. 1–3 dekretu nr 346 wskazują przypadki, w których oświadczenie o dziedziczeniu jest nieprawidłowe, niekompletne lub nieprawdziwe, oraz sposób postępowania urzędu rejestrowego w tych przypadkach (korekta). Korektę oświadczenia o dziedziczeniu urząd rejestrowy zamieszcza w zawiadomieniu o rozliczeniu podatku (art. 33 ust. 3 dekretu nr 346). Właściwy urząd rejestrowy potwierdza przyjęcie oświadczenia o dziedziczeniu. Oświadczenie to może być też wysłane listem poleconym, a wówczas uznaje się je za doręczone w dniu złożenia w urzędzie pocztowym (datownik) (art. 28 ust. 1 dekretu nr 346). Niezłożenie oświadczenia o dziedziczeniu powoduje, że urząd rejestrowy przystępuje do ustalenia majątku będącego przedmiotem dziedziczenia lub zapisu oraz rozliczenia podatku przy wykorzystaniu danych i informacji zebranych lub zgodnych z jego wiedzą. Równocześnie z podatkiem nalicza odsetki za zwłokę – od dnia upływu terminu, w którym oświadczenie o dziedziczeniu powinno zostać złożone. Zasadą jest, że spadkobiercy są zobowiązani solidarnie do zapłaty podatku należnego w kwocie całkowitej od nich i od zapisobierców (art. 36 ust. 1 dekretu nr 346). Przyjęcie spadku „z dobrodziejstwem inwentarza” powoduje, że spadkobierca odpowiada solidarnie za podatek tylko do wysokości swojego udziału w spadku. Do czasu przyjęcia spadku lub przyjęcia go przez wszystkich powołanych, osoby, które przyjęły spadek lub które go jeszcze nie przyjęły i inne osoby zobowiązane do złożenia oświadczenia o dziedziczeniu, z wyjątkiem zapisobierców, są zobowiązane solidarnie do zapłaty podatku wynikającego z wartości odpowiednich składników masy spadkowej, będących w ich posiadaniu (art. 36 ust. 2 i 3 dekretu nr 346).

Co do zasady podatek od spadków i darowizn jest płatny w terminie 60 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o rozliczeniu (art. 37 ust. 1 dekretu nr 346). Przepis art. 38 dekretu nr 346 przewiduje możliwość odroczenia płatności podatku po uiszczeniu nie mniej niż 20% kwoty podatku. Pozostała część może być płatna w ośmiu lub dwunastu kwartalnych ratach, jeśli przekraczają one 20 000 euro. Wierzytelność z tytułu

ostatecznie ustalonego podatku ulega przedawnieniu po upływie 10 lat. Podatek ustala się także w przypadku, gdyby testament był zaskarżony przed sądem (art. 43 dekretu nr 346).

6. Wnioski

60 Ogólnie rzecz ujmując, włoski podatek od spadków i darowizn jest zbliżony do polskiego podatku od spadków i darowizn, choćby dlatego, że opodatkowuje on nie tylko nabycie tytułem dziedziczenia, zapisu, darowizny czy innych aktów nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, ale i inne (choć odmienne niż w Polsce) akty nieodpłatnego nabycia, jak nabycie tytułem wieczystej dzierżawy, nabycie tytułem używania czy zamieszkania. Włoski Kodeks cywilny nie zna pojęcia „zapis windykacyjny”, co oznacza, że nabycie pod tym tytułem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Odmienny jest także sposób ustalania spadkobierców, gdyż czyni to urząd rejestrowy na podstawie dokumentów i oświadczeń i nie ma obowiązku posługiwania się postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku czy aktem poświadczenia dziedziczenia bądź europejskim poświadczeniem spadkowym. Oznacza to dużą autonomię organów podatkowych w takich sprawach. Przepisy dekretu nr 346 nie przewidują, poza ogólnym i szczególnym zwolnieniem podatkowym, zwolnienia podmiotowego generalnego, jak polski art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹⁰, czy zwolnienia nabycia majątku przedsiębiorstwa na podstawie art. 4b tej ustawy. Odmienny jest także sposób wymiaru podatku od spadków i darowizn. Charakterystyczne jest także i to, że terminy – do złożenia oświadczenia o dziedziczeniu, aktu zbliżonego do polskiego zeznania podatkowego, zapłaty podatku, przedawnienia poboru podatku – są znacznie dłuższe niż w Polsce. Inaczej niż w Polsce określona jest także ulga w spłacie podatku.

Bibliografia

Friedman U., Ghinassi S., Mastroiacovo V., Pischetola A., *Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni (D.I.n. 262/2006) convertito dalla legge n. 286/2006 e successive modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007*, Studio dell C.N.N. Tributarii, Numero 168 del 15 dicembre 2006.

¹⁰ Dz.U. z 2019 r., poz. 1813 ze zm.

Akty prawne

Dekret ustawodawczy nr 346 z dnia 31 października 1990 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.Urz. z 1990 r. Nr 277).

Ustawa nr 286/2006 (Dz.Urz. Nr 277).

Ustawa nr 296/2006 z dnia 27 grudnia 2006 r. (Dz.Urz. Nr 244/L).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2019 r., poz. 1813 ze zm.).

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest ukazanie podobieństw oraz różnic zachodzących pomiędzy polską regulacją podatku od spadków i darowizn a regulacją obowiązującą we Włoszech. Włoski podatek od spadków i darowizn jest zbliżony do polskiego podatku od spadków i darowizn, choćby dlatego, że opodatkowuje on nie tylko nabycie tytułem dziedziczenia, zapisu, darowizny czy innych aktów nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, ale i inne (choć odmienne niż w Polsce) akty nieodpłatnego nabycia. Włoski Kodeks cywilny nie zna pojęcia „zapis windykacyjny”, co oznacza, że nabycie pod tym tytułem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Odmienny jest także sposób ustalania spadkobierców, gdyż czyni to urząd rejestrowy na podstawie dokumentów i oświadczeń i nie ma obowiązku posługiwania się postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku czy aktem poświadczenia dziedziczenia bądź europejskim poświadczeniem spadkowym.

61

Słowa kluczowe: dekret ustawodawczy nr 346 z dnia 31 października 1990 r. w przedmiocie podatku od spadków i darowizn we Włoszech, podatek od spadków i darowizn we Włoszech, przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn we Włoszech, stawki podatku od spadków i darowizn we Włoszech, kwota wolna od podatku od spadków i darowizn we Włoszech, oświadczenie o dziedziczeniu, urząd rejestrowy dla podatku od spadków i darowizn we Włoszech

*Monika Bogucka-Felczak*¹

Założenia reformy systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego

Zainspirowana przed laty monografią habilitacyjną profesora Włodzimierza Nykiela, zatytułowaną *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*², sama podjęłam badania dotyczące systemu finansowania samorządu terytorialnego w Polsce. Badania te doprowadziły mnie do napisania własnej książki habilitacyjnej, z której część wniosków, jak mam nadzieję, rozważyć mogliby reformatorzy systemu finansów lokalnych, a które w niniejszym opracowaniu przedstawiam.

63

Potrzeba reformy finansów jednostek samorządu terytorialnego jest od wielu lat sygnalizowana przez przedstawicieli samorządu terytorialnego, doktryny prawa finansowego, konstytucyjnego i administracyjnego. Argumenty przemawiające za zreformowaniem systemu finansów lokalnych, formułowane przez doktrynę i środowiska samorządowe, przyjmują postać zarzutów pod adresem ustawodawcy, dotyczących braku poszanowania konstytucyjnej zasady adekwatności dochodów do zadań samorządów terytorialnych, ograniczania samodzielności finansowej tych podmiotów i zarzutów odnoszących się do konkretnych rozwiązań normatywnych, głównie w sferze wyposażania samorządów w poszczególne formy dochodów. Negatywnych skutków społecznych, gospodarczych i finansowych nieprawidłowego podziału dochodów i zadań pomiędzy państwo a samorząd doświadczyło wiele jednostek samorządu terytorialnego; także Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się na temat zgodności przepisów prawa, kreujących system dochodów i wydatków

¹ Monika Bogucka-Felczak – doktor habilitowana, profesor UŁ, kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Dziekan WPiA UŁ, ekspert przy Izbie Gospodarczej NSA, <https://orcid.org/0000-0003-0901-8824>

² W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.

samorządowych z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ lub Europejską Kartą Samorządu Lokalnego sporządzoną w Strasburgu dnia 15 października 1985 r.⁴

Dysfunkcje systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego nie muszą, choć oczywiście mogą wynikać z decyzji ustawodawcy zwykłego, które odzwierciedlają priorytety przyjętej wobec samorządu polityki; mogą być także pochodną „starzenia się” regulacji prawnej kształtującej ów system. Potrzeba dokonania dogłębnej analizy kształtowania się wysokości wpływów z ustawowych źródeł dochodów oraz wydatków służących pokryciu kosztów powierzonych samorządom zadań, i dokonania korekty obowiązujących rozwiązań wynika zatem nie tylko z dostrzeżonych nieprawidłowości sposobu ukształtowania systemu finansów lokalnych, ale również z faktu, że wyposażenie samorządu w dochody pozwalające na wykonywanie przezeń zadań publicznych na poziomie choćby minimalnych standardów nie jest czynnością jednorazową. Prawidłowe, czyli adekwatne do zadań wyposażenie samorządu terytorialnego w dochody to proces wymagający reagowania na zmieniające się uwarunkowania społeczne, demograficzne i ekonomiczne, oddziałujące na kształtowanie się wysokości wpływów ze źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego i koszty realizacji zadań publicznych.

64

Efektywnie działający system finansowy jednostek samorządu terytorialnego to taki, który ewoluuje, „adaptuje się” do zmieniającego się otoczenia społecznego, gospodarczego, kulturowego. Obowiązkiem ustawodawcy jest zatem wpisanie w ów system rozwiązań pozwalających na jego korektę, gdy przestaje być efektywny w związku z naturalnie zachodzącymi zmianami demograficznymi, gospodarczymi, ekonomicznymi, oraz takich rozwiązań, które ujawniać będą potrzebę reformy i wskazywać elementy systemu, które takiej reformy się domagają. Tym samym pierwszym i podstawowym działaniem zmierzającym do zreformowania systemu jest zwiększenie pola obserwacji tego systemu i polepszenie dopływu informacji o jego funkcjonowaniu. Uznanie potrzeby zreformowania jakiegokolwiek systemu musi mieć swoje źródło w doświadczeniach praktycznych, nie zaś w abstrakcyjnych rozważaniach. Nie negując zatem prawdziwości formułowanych przez doktrynę i środowiska lokalne twierdzeń o konieczności zmian systemu finansów lokalnych – sama jestem ich orędowniczką – mam poważne wątpliwości, czy dziś do takiej reformy jesteśmy dobrze przygotowani. Rodzi się bowiem pytanie, czy dysponujemy wiedzą pozwalającą na jednoznaczne przesądzenie, że konstatacje dotyczące wadliwości sposobu ukształtowania dochodów i zadań

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607.

determinujących wydatki wspólnot lokalnych dotyczą wszystkich samorządów, niektórych, czy tylko pewnych ich kategorii, czy dane potwierdzające ich występowanie zostały zaobserwowane i porównane w dłuższej perspektywie czasowej. Nie wiemy również, czy źródłem pogarszania się sytuacji finansowej samorządów jest wyłącznie brak poszanowania przez ustawodawcę konstytucyjnie założonych zasad organizacji finansów lokalnych i politycznych decyzji wobec samorządu terytorialnego, czy może taka sytuacja wynika, i w jakim zakresie, z faktu, że ukształtowany przed wieloma laty system po prostu się „zestarzał” i wynikające ze zmian demograficznych, społecznych i ekonomicznych koszty realizacji zadań publicznych ponoszone przez ten podmiot wymagają urealnienia.

W obecnym stanie prawnym pozyskiwanie i stałe monitorowanie niektórych danych służących prawidłowemu ustaleniu wysokości dochodów, zwłaszcza dochodów transferowych, nie jest możliwe ani przy wykorzystaniu rozbudowanego aparatu finansowego, ani struktury organów administracji centralnej.

Konieczne zatem staje się, co postuluję już od wielu lat, powołanie w drodze ustawy organu, którego zadaniem będzie utworzenie ewidencji pozwalającej na stałe i bieżące, w przyjętych okresach, np. półrocznych, rocznych, kwartalnych, monitorowanie kształtowania się takich wielkości, jak liczba mieszkańców, liczba podatników, liczba pracowników w poszczególnych miastach, wysokość wpływów z udziałów w podatkach dochodowych⁵, wysokość dochodów podatkowych dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Pozwoli to nie tylko na przesądzenie, jak kształtuje się potencjał fiskalny poszczególnych samorządów, ale także na reagowanie w sytuacji stwierdzenia zjawisk niepożądanych w przyszłości. Taka obserwacja współuczestnicząca może wskazywać na różne zjawiska i wywołać określone decyzje polityczne, np. o konieczności przekazania realizacji zadania publicznego, którego lokalny charakter jest wątpliwy, ze szczebla lokalnego na szczebel centralny lub wsparcia władz centralnych przy jego wypełnianiu, ze względu na fakt, iż koszt jego realizacji przekracza możliwości finansowe samorządów, na co wskazuje zaobserwowana tendencja kształtowania się potencjału dochodowego w samorządach poszczególnych szczebli⁶.

Takie rozwiązania były z powodzeniem wykorzystywane w przeszłości – przegląd sytuacji finansowej wspólnot terytorialnych w celu usprawnienia systemu wyrównawczego był rozwiązaniem stosowanym

⁵ T. Dębowska-Romanowska, M. Bogucka-Felczak, *Ekspertyza sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne”*, Łódź 2013, s. 90.

⁶ *Ibidem*, s. 91.

np. w Szwajcarii co dwa lata i służył ewentualnym modyfikacjom organizacji finansów kantonów. Jego skutkiem była reforma systemu podziału zadań i środków finansowych w latach 1994–2008, przeprowadzona w następstwie ewaluacji systemu i zaproponowanych przez ekspertów zmian, uchwalona przez parlament i zatwierdzona w drodze referendum⁷.

Wdrożenie systemu stałego monitorowania sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego i danych mających wpływ na ustalenie rzeczywistego potencjału finansowego tych podmiotów oraz wyciągnięcie wniosków płynących z takiej obserwacji wymaga czasu, co oznacza, że przeprowadzenie reformy systemu finansów lokalnych, gdy chcemy być do niej rzetelnie przygotowani, musi być rozłożone w czasie. Dłuższa perspektywa czasowa dla przeprowadzenia czynności reformatorskich jest charakterystyczna dla procesu reform.

Reforma definiowana jest bowiem jako proces ewolucyjnego, stopniowego i zwykle długotrwałego wprowadzenia zmian⁸. Reformy stanowią przeciwwagę dla zmian rewolucyjnych⁹. Reforma czegoś to zatem zmiana tego na coś lepszego w jakimś systemie, nienaruszająca istoty tego systemu.

66 Nienaruszalność istoty systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego w procesie reformy powinna być podstawowym jej założeniem, jako że zasady kształtowania dochodów i wydatków wspólnot samorządowych wynikają wprost z Konstytucji RP. Naruszenie istoty systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego, będącego przecież emanacją konstytucyjnie założonej roli samorządu w państwie, oznaczałoby zmianę ustroju państwa. Znaczenie systemu finansowego samorządu dla praktycznej możliwości wypełniania jego konstytucyjnie określonej roli sprawia bowiem, że rozwiązania prawne kształtujące ów system mają zdolność modyfikacji ustroju samorządu terytorialnego w państwie.

Ukształtowania systemu dochodów samorządu terytorialnego dokonał ustrojodawca w dwóch przepisach Konstytucji RP – art. 167 i 168, nazywanych niekiedy konstytucją finansową samorządu terytorialnego. Unormowania zawarte w art. 167 Konstytucji RP stanowią funkcjonalny zespół norm, które powinny być interpretowane z uwzględnieniem wzajemnych powiązań występujących pomiędzy nimi¹⁰. W ust. 1 tego

⁷ Por. szerzej P. Swianiewicz, *Wyrównywanie poziome sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Doświadczenia europejskie*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2016, nr 1(28), s. 37–38.

⁸ J. Marszałek-Kawa, D. Plecka (red.), *Leksykon wiedzy politologicznej*, Toruń 2018, s. 398–399.

⁹ J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 57.

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 marca 1999 r., sygn. K. 5/98, OTK 1999/3/39.

przepisu zapewniono jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiedni do przypadających im zadań. W ust. 2 wskazano rodzaje dochodów, które muszą występować w systemie finansowym samorządu i podkreślono podstawowe znaczenie dochodów własnych dla tego systemu. W ust. 3 nakazano, aby zmiany w dochodach dokonywały się w formie ustawowej. W ust. 4 przesądzono natomiast, że zmianom w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego towarzyszyć powinna odpowiednia zmiana podziału dochodów publicznych. Zasadom wyrażonym w art. 167 ust. 1 Konstytucji RP należy zatem przypisać funkcje systemowe, jako że stanowią reguły, na podstawie których powinien być kształtowany ustrój finansowy samorządu terytorialnego oraz funkcje gwarancyjne, a więc normatywną podstawę dla jednostki samorządu terytorialnego do wystąpienia z roszczeniem wobec państwa w sytuacji, gdyby przekazywanie dochodów publicznych nie odbywało się w wysokości adekwatnej do zadań¹¹. Zasadą konstytucyjną wyprowadzoną z przepisów zamieszczonych w art. 167 Konstytucji jest także zasada pionowego podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd, polegająca na przekazywaniu samorządom dochodów ze szczebla centralnego. Cechę tę oczywiście najpełniej odzwierciedlają dochody transferowe jednostek samorządu terytorialnego, tj. subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Źródła dochodów własnych również przypadły w udziale jednostkom samorządu terytorialnego w procesie decentralizacji finansowej z nadania państwa, które jest pierwotnym podmiotem finansów publicznych. W art. 168 Konstytucji RP zapewniono jednostkom samorządu terytorialnego prawo do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach wynikających z ustawy.

67

Z kolei prawo do podejmowania politycznych decyzji przez władze lokalne co do kierunków i zakresu przeznaczania na zadania własne środków finansowych stanowi o istocie samorządu terytorialnego – brak możliwości wydatkowania środków służących realizacji funkcji publicznych we własnym imieniu i na własny rachunek znosi niezbywalne cechy samorządu terytorialnego w państwie (art. 166 Konstytucji RP).

Intencją ustrojodawcy było takie ukształtowanie systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego, który pozwoli realizować władzom lokalnym zadania na rzecz członków wspólnot terytorialnych w sposób samodzielny, czyli odpowiadający ustrojowej roli samorządu terytorialnego.

Wziąwszy pod uwagę powierzoną samorządowi terytorialnemu przez Konstytucję funkcję w państwie, jaką jest uczestnictwo w sprawowaniu władzy publicznej, cele reformy systemu finansowego wydają się oczywiste.

¹¹ Por. W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 82–83.

Za podstawowe cele reformy systemu finansów lokalnych uznac należy zapewnienie trwałości i efektywności samodzielnego wykonywania powierzonych samorządom zadań publicznych. Tak nakreślone cele reformy systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego są jednocześnie zgodne z Konstytucją, ale i pragmatyczne. Gwarantowana konstytucyjnie samodzielność finansowa samorządu terytorialnego nie stanowi bowiem celu samego w sobie, ale służyć ma także zwiększeniu efektywności zarządzania w sektorze publicznym i bardziej efektywnemu zaspokojeniu potrzeb społecznych.

Owa „oczywistość” celów reformy systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego nie oznacza jednak, że oczywisty jest wachlarz rozwiązań prawnych, które te cele miałyby realizować. Choć samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego stanowi konstytucyjny standard i gwarancję lepszego rozpoznania i realizacji zadań na rzecz społeczności lokalnych, to zakres tej samodzielności może już rodzić dyskusje i spory. Nie istnieje określona docelowo wiązka uprawnień i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego, której posiadanie przesądzałoby o samodzielności wspólnot lokalnych¹². Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego ma charakter względny, jest to samodzielność w granicach prawa i nie może znosić całkowicie lub w istotnej części prawa ustawodawcy do kształtowania stosunków w państwie¹³.

Zakres samodzielności samorządu terytorialnego w danym państwie i w danym czasie, odzwierciedlony w obowiązujących normach, jest wypadkową wielu czynników, takich jak uwarunkowania historyczne, ustrojowe oraz koncepcje aktualnie prowadzonej przez władze centralne polityki podziału władzy publicznej. Zakres samodzielności finansowej samorządu jest efektem politycznego wyboru pomiędzy koncepcją rozszerzania samodzielności finansowej samorządów, mającej oparcie w wydajnych źródłach dochodów i szerokich uprawnieniach decyzyjnych, a koncepcją wyrównawczej redystrybucji dochodów dla zrównoważonego rozwoju ekonomicznego całego państwa. Zarówno samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, jak i mechanizmy wyrównawcze, wedle unormowań zawartych w art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego stanowią standard organizacji systemu finansów lokalnych. Wybór ustawodawcy co do tego, której z koncepcji przyznać prymat, nie może abstrahować od stanu finansów publicznych państwa,

¹² E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 41.

¹³ M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w:] J. Stankiewicz, J.P. Lewkowicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 335.

stopnia zróżnicowania regionalnego rozwoju gospodarczego, możliwości techniczno-organizacyjnych sprawowania władzy na szczeblu lokalnym oraz celu, jakim jest lepsze zaspokojenie potrzeb wspólnot lokalnych¹⁴. Powodzenie reformy finansów lokalnych uzależnione jest od precyzyjnego rozpoznania tych uwarunkowań.

Dylematów, przed którymi staje ustawodawca, programując procesy reformy finansów lokalnych, jest więcej. Nawet wtedy, gdy priorytetem państwa jest wzmocnienie samodzielności finansowej samorządu terytorialnego poprzez wyposażenie go w wydajne i mające podstawowe znaczenie w strukturze dochodów dochody własne i przekazanie władzom lokalnym szerokich uprawnień decyzyjnych o kierunkach ich przeznaczania, do przesądzenia pozostaje jeszcze wiele kwestii mających wpływ na kształt systemu finansów lokalnych w Polsce, co do których ustawodawca może zadecydować, nie naruszając konstytucyjnych gwarancji samodzielności samorządu terytorialnego. Skutki tych decyzji powinny być jednak uprzednio rozpoznane na podstawie pogłębionych analiz ekonomicznych, statystycznych, demograficznych i socjologicznych.

W tym miejscu warto zasygnalizować kilka z takich kwestii:

1. Proces wyposażania wspólnot terytorialnych w dochody własne może się odbywać z uwzględnieniem indywidualnych cech, jakie wykazują poszczególne samorządy, mających wpływ na ich potencjał finansowy, jak również na podstawie koncepcji wyposażenia samorządów poszczególnych szczebli w jednolite źródła dochodów. Ustawodawca powinien zatem przesądzić, czy wyposażenie samorządów w dochody powinno uwzględniać występujące pomiędzy nimi w sposób naturalny różnice, co w efekcie prowadzić będzie do ich kategoryzacji, czy też samorządy danego szczebla powinny być jednolicie traktowane pod względem finansowym. Podejmując decyzję w tym zakresie, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia tego, że brak uwzględnienia przez niego w procesie wyposażania jednostek samorządu terytorialnego w dochody własne obiektywnie występujących pomiędzy nimi różnic oznaczać będzie konieczność zwiększenia zakresu zasilania finansowego dochodami transferowymi samorządów, w których wydajność źródeł dochodów własnych jest niższa, w celu zapewnienia mieszkańcom tych wspólnot dostępu do usług publicznych za cenę porównywalną z tą, którą płacą mieszkańcy samorządów bogatszych, przynajmniej do momentu wykorzystania tych środków przez władze lokalne w kierunku zwiększenia wydajności źródeł dochodów własnych.

¹⁴ M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów kolekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 41.

2. Niewątpliwie reforma finansów lokalnych powinna zmierzać do zapewnienia wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego dochodów adekwatnych do zakresu realizowanych zadań, jednak zagwarantowanie w praktyce adekwatnych do zakresu powierzonych samorządowi zadań dochodów i mierzenie stopnia adekwatności wymaga określenia poziomu wydatków koniecznych do prawidłowego finansowania zadań, określenia niezbędnego poziomu finansowania usług wraz z ich standaryzacją i wreszcie przyjęcia miernika adekwatności dochodów do zadań¹⁵. Ocena stopnia adekwatności dochodów do zadań realizowanych przez samorzady może zakładać albo mierzenie potencjału źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego, albo faktycznie zrealizowanych przez samorzady wpływów z tych źródeł. Pierwsze rozwiązanie oznacza fikcję uzyskiwania takich samych dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego wykazujące obiektywnie określone cechy, co czyni pomiar prostszym, drugie oznacza uwzględnienie w procesie pomiaru skutków prowadzonej przez władze lokalne polityki finansowej, w tym zwłaszcza w odniesieniu do źródeł podatkowych, co pozwala na uzyskanie rzeczywistego obrazu sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego i bardziej miarodajne oceny dotyczące dostosowania poziomu dochodów do zadań w tych jednostkach. Za jednym z tych rozwiązań ustawodawca powinien się opowiedzieć.

3. W obliczu różnic w potencjale dochodów własnych poszczególnych samorządów dochody transferowe stały się podstawowym narzędziem realizacji zasady adekwatności dochodów do zadań powierzonych, gwarantującej ich wykonywanie w sposób efektywny. Zakres i rodzaj dochodów transferowych uzależniony jest nie tylko od priorytetów polityki władz centralnych wobec samorządu (im większy udział dochodów transferowych w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego, tym mniej jego samodzielności finansowej), ale także od założonych funkcji, jakie mają realizować. Transfery z budżetu państwa służą:

- dostarczeniu jednostkom samorządu publicznych środków finansowych, bez których wykonywanie powierzonych im do realizacji zadań musiałoby odbiegać od założonych standardów (funkcja uzupełniająca);
- osiągnięciu w miarę równomiernego rozkładu dochodów jednostek samorządu terytorialnego (funkcja wyrównawcza);
- skłonieniu jednostek samorządu terytorialnego do dalszego poszukiwania źródeł dochodów, gdy wyrównanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego następuje jedynie do pewnego poziomu (funkcja motywacyjna);

¹⁵ M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007, s. 44.

– uzupełnieniu dochodów utraconych lub pomniejszonych wskutek decyzji władz centralnych, przy niezmiennym zakresie realizowanych przez samorządy zadań (funkcja rekompensująca)¹⁶.

Realizacja poszczególnych funkcji transferów budżetowych przebiega w różnym natężeniu, co jest wynikiem przyjętych przez państwo priorytetów polityki finansowej. Od lat najbardziej palącym problemem polityki państwa w zakresie wspierania samorządu terytorialnego dochodami transferowymi jest taki dobór ich form i konstrukcji, który zwiększyłby motywację władz lokalnych do pozyskiwania nowych źródeł dochodów¹⁷. Motywacja do poszerzania bazy podatkowej jest oczekiwaną postawą, zwłaszcza wobec tych samorządów, które są beneficjentami wpłat korekcyjno-wyrównawczych, w przeciwnym wypadku, wbrew Konstytucji, w sposób stały będą uprawnione do dochodów innych samorządów. Dopóty jednak wpłaty korekcyjno-wyrównawcze przyjmują normatywną postać części równoważącej (wyrównawczej) subwencji ogólnej, nic nie krępuje swobody samorządów uprawnionych do tzw. janosikowego w wydatkowaniu środków finansowych, płynących z tego źródła. Reforma systemu wyposażania samorządu w dochody transferowe wymaga zatem uprzedniego podjęcia przez ustawodawcę decyzji, czy priorytetem państwa jest solidarność terytorialna, czy wydajność i efektywność w sektorze finansów publicznych. Innymi słowy, jest to pytanie, do jakiego poziomu wyrównanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego powinno nastąpić, by redystrybucja była efektywna i sprawiedliwa.

Przed przystąpieniem do programowania systemu finansów lokalnych ustawodawca powinien przyrzeć się skutkom zjawisk demograficznych, społecznych i gospodarczych – i tym już utrwalonym i nowo powstającym – wpływających na potencjał finansowy wspólnot samorządowych. Wymagać to będzie wielu analiz statystycznych, ekonomicznych i demograficznych, pozwalających na urealnienie wysokości wpływów ze źródeł dochodów oraz kosztów realizacji zadań. Prawidłowe ustalenie potencjału finansowego jednostek samorządu terytorialnego z uwzględnieniem skutków zachodzących zjawisk jest niezbędne dla właściwego podziału dochodów pomiędzy te podmioty. Tytułem przykładu: reakcji ustawodawcy domaga się występujące od lat zjawisko ponoszenia przez duże miasta kosztów realizacji zadań publicznych na rzecz nierezydentów. Granice miast dawno już przestały być granicami dostępności do usług publicznych, a co za tym idzie – wysoki jest nie tylko ich potencjał

¹⁶ Por. szerzej E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 110–113.

¹⁷ W. Łączkowski, *Racjonalizacja wydatków budżetowych*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Warszawa 1982, s. 605.

dochodowy, ale i potencjał wydatkowy. Z infrastruktury miasta korzystają osoby w nim zatrudnione, studenci, osoby, które miejsce zamieszkania mają najczęściej w miejscowościach ościennych i tam płacą podatki. Owa reakcja ustawodawcy mogłaby polegać na zwiększeniu udziału we wpływach w podatku dochodowym od osób fizycznych miast, co mogłoby nastąpić przez rozbitcie dotychczasowego udziału we wpływach na dwie części: dominującą – zależną od miejsca zamieszkania i drugą – na rzecz gminy – miejsca wykonywania pracy. Rozważyć można również wprowadzenie prawa do „opowiedzenia się” – za pomocą deklaracji – przez mieszkańca innej gminy co do przekazania części wpływów stanowiących udział gminy miejsca zamieszkania na rzecz innej jednostki samorządu terytorialnego, w strefie oddziaływania której (wskazanej ustawowo) dana gmina, właściwa ze względu na zamieszkanie, pozostaje. Wysokość takiej dobrowolnej partycypacji powinna oczywiście mieć granice ustawowo określone – tak by dochód z tytułu udziału dla gminy miejsca zamieszkania nie stracił ani fiskalnego, ani politycznego znaczenia jako źródło dochodu¹⁸.

72

Niektóre ze wskazanych dylematów, które ustawodawca powinien rozstrzygnąć przed nakreśleniem kierunków reformy systemu finansów lokalnych, determinować będą przyjęcie szczegółowych rozwiązań normatywnych służących realizacji celu, który pozostaje niezmienny – jest nim lepsze zaspokojenie potrzeb lokalnych poprzez bardziej skuteczne zarządzanie i budowanie aktywności politycznej obywateli.

Liczba nierozstrzygniętych dotąd dylematów co do rozwiązań normatywnych, które najlepiej zrealizują założony cel reformy systemu finansowego jednostek samorządu terytorialnego, brak pełnej wiedzy, pozwalającej na podjęcie decyzji co do tych rozwiązań, nie oznaczają, że dziś nie wiemy nic i że część dysfunkcji systemu finansów lokalnych nie została zidentyfikowana. Przeciwnie – pojawiające się cyklicznie raporty o stanie finansów jednostek samorządu terytorialnego, w tym Najwyższej Izby Kontroli, wskazują na występujące w dłuższej perspektywie czasowej niedoskonałości systemu finansowego wspólnot lokalnych, niekiedy pogłębiające się w okresie spadku koniunktury, które powinny skłonić ustawodawcę do rozpoczęcia prac nad ich wyeliminowaniem. Do takich należą m.in.: obniżający się udział dochodów własnych w strukturze dochodów samorządu, powodujący ograniczenie samodzielności finansowej jednostek samorządowych, niedoszacowanie części oświatowej subwencji ogólnej oraz niedofinansowanie ochrony zdrowia przez NFZ, które zwiększa obciążenia finansowe samorządów, niedoszacowanie kosztów realizacji zadań zleconych i zaniżanie w związku z tym kwot dotacji ce-

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, M. Bogucka-Felczak, *Ekspertyza...*, s. 95.

lowych, brak mechanizmu wspierania rozwoju lokalnego, którego nie są w stanie zastąpić dotacje na zadania własne, przyznawane według uznania władz centralnych¹⁹, trwanie w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego tzw. janosikowego, pomimo uznania przez Trybunał Konstytucyjny przejściowego charakteru tej instytucji już w 2004 r.²⁰

Bibliografia

- Bogucka-Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017.
- Dębowska-Romanowska T., Bogucka-Felczak M., *Ekspertyza sporządzona na zamówienie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego „Finansowanie rozwoju miast – zmiany finansowe i fiskalne”*, Łódź 2013.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Kornberger-Sokołowska E., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.
- Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007.
- Kowalski J., Lamentowicz W., Winczorek P., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981.
- Kwiatkowski K., Tyszkiewicz W., Wójcik M., *Raport. Finanse samorządu po pandemii. Od kryzysu do rozwoju*, Warszawa 2021.
- Łączkowski W., *Racjonalizacja wydatków budżetowych*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Warszawa 1982.
- Marszałek-Kawa J., Plecka D. (red.), *Leksykon wiedzy politologicznej*, Toruń 2018.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Nykiel W., *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Wyznaczanie i ochrona granic samodzielności, w tym finansowej, jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty konstytucyjne*, [w:] J. Stankiewicz, J.P. Lewkowicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010.
- Swianiewicz P., *Wyrównywanie poziome sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Doświadczenia europejskie*, „*Studia Regionalne i Lokalne*” 2016, nr 1(28).

¹⁹ K. Kwiatkowski, W. Tyszkiewicz, M. Wójcik, *Raport. Finanse samorządu po pandemii. Od kryzysu do rozwoju*, Warszawa 2021.

²⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 lutego 2003 r., sygn. K 30/02, TK-A 2003/2/16.

Akty prawne

Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie wyzwań, przed jakimi stoi ustawodawca, programując proces reformy systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego. Pozycja ustrojowa samorządu terytorialnego sprawia, że podstawowym celem reformy tego systemu pozostaje zapewnienie trwałości i efektywności samodzielnego wykonywania powierzonych samorządom zadań publicznych. Realizacja tego celu możliwa jest za pomocą różnych rozwiązań normatywnych, które ustawodawca powinien uprzednio rozważyć. Granice swobody ustawodawcy w wyborze tych rozwiązań wyznaczają konstytucyjne standardy wyposażania samorządów w dochody i wydatkowania przez nie środków służących finansowaniu zadań publicznych. Decyzje ustawodawcy powinny mieć oparcie w doświadczeniach praktycznych, pogłębionych analizach ekonomicznych, statystycznych, demograficznych. Skutkiem reformy powinno być stworzenie takiego systemu finansów samorządu terytorialnego, który zapewni efektywność wykonywania zadań przez władze lokalne w dłuższej perspektywie czasowej i który będzie adaptował się do zmieniającej się rzeczywistości społecznej i gospodarczej, co wymaga stworzenia instrumentów stałego monitoringu sytuacji finansowej wszystkich jednostek samorządowych, pozwalających na korektę systemu, gdy ten wykazuje dysfunkcje.

Słowa kluczowe: reforma, samorząd terytorialny, finanse lokalne, system dochodów jednostek samorządu terytorialnego, samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, wydatki jednostek samorządu terytorialnego, dochody własne, dochody transferowe

Paweł Borszowski¹

Pozafiskalny cel zwolnień podatkowych

1. Uwagi ogólne

W przepisach polskiego prawa podatkowego ustawodawca stosunkowo często korzysta z regulacji prawnej, w ramach której wprowadza zwolnienia podatkowe. Zarówno dla doktryny, jak i praktyki podatkowej istotne stają się nie tylko zagadnienia dotyczące przesądzenia, czy regulacje te mają charakter elementów konstrukcji prawnej podatku², czy też jedynie stanowią uzupełnienie tych elementów³. Równie istotne bowiem stają się te zagadnienia, które dotyczą kształtu rozwiązań normatywnych stanowiących podstawę zwolnień podatkowych. Przy tym nie chodzi o analizę tego kształtu normatywnego z punktu widzenia podstawowego celu, jaki powinien realizować ustawodawca podatkowy, podejmując decyzję normatywną o wprowadzeniu danego zwolnienia do przepisów polskiego prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że jest to cel pozafiskalny, który powinien stać się motywacją prawodawcy zarówno do podjęcia decyzji o umieszczeniu danego zwolnienia podatkowego, jak i sformułowania jego kształtu normatywnego. Wydaje się zatem, że jest to jedno z podstawowych zagadnień, które powinien brać pod uwagę ustawodawca podatkowy przy tworzeniu tego środka legislacyjnego. Nie

75

¹ Paweł Borszowski – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-3570-2101>

² Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 54, gdzie autor wskazuje, że ulgi i zwolnienia systemowe są elementem konstrukcyjnym stanu faktycznego ustaw podatkowych.

³ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 178.

chodzi przy tym jedynie o zapowiadaną realizację celu pozafiskalnego opodatkowania. Pomiędzy projektowanym celem pozafiskalnym opodatkowania a jego realizacją powinna bowiem zachodzić relacja wynikania. Co więcej, wskazana relacja wynikania nie oznacza, że chodzi w tym przypadku jedynie o sytuację, gdy ustawodawca niejako manifestuje spełnienie celu pozafiskalnego opodatkowania. Należy bowiem poszukiwać pewnych determinantów realizacji tego pozafiskalnego celu opodatkowania w ramach kształtu danego zwolnienia podatkowego.

Celem niniejszego opracowania jest próba sformułowania pewnych determinantów, które powinien uwzględniać ustawodawca, tworząc zwolnienie podatkowe jako spełnienie celu pozafiskalnego opodatkowania.

Hipoteza dotyczy zatem stwierdzenia, że ustawodawca podatkowy powinien w każdym przypadku uwzględniać je jako realizację wybranego celu pozafiskalnego opodatkowania. Uwzględnienie to polega w pierwszej kolejności na ustaleniu tych determinantów (pierwszy etap) oraz sformułowaniu kształtu zwolnienia podatkowego (drugi etap), z zastosowaniem wcześniej przyjętych determinantów bądź tych, które dotyczą samego kształtu tego zwolnienia.

2. Ustalenie determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych

Jak wskazano, pierwszym etapem uwzględnienia determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych jest ich ustalenie. Prawodawca, podejmując decyzje o wprowadzeniu danego zwolnienia podatkowego, powinien w pierwszej kolejności ustalić, jaki cel bądź cele pozafiskalne zamierza zrealizować poprzez umieszczenie tego rozwiązania normatywnego. Kluczowe na tym etapie będzie więc zidentyfikowanie celu bądź celów pozafiskalnych, które będą podstawą wprowadzenia danego zwolnienia podatkowego. Dla ustawodawcy konieczne staje się zatem rozważenie, czy ta konstrukcja prawna jest umieszczana w przepisach prawa podatkowego jako realizacja wyłącznie jednego celu pozafiskalnego, czy też kilku różnych. Cel ten powinien zostać określony przez normodawcę już przy samym podjęciu decyzji o skonstruowaniu takiego rozwiązania normatywnego. Nie powinno zatem dochodzić do takich sytuacji, gdy dopiero poprzez sformułowanie kształtu zwolnienia podatkowego można ustalić, jakie są cele pozafiskalne, dla których ta regulacja została wprowadzona. Nie chodzi przy tym jedynie o ogólne określenie, że chodzi o społeczny czy gospodarczy cel opodatkowania. Są to niewątpliwie cele pozafiskal-

ne opodatkowania o charakterze podstawowym. Przy tym w konkretnym przypadku legislacyjnym nabierają one wymiaru bardziej szczegółowego, a więc także można będzie wówczas mówić o konstruowaniu zwolnienia podatkowego na drugim poziomie szczegółowości, gdzie za pierwszy wypada uznać ten poziom, który wynika z samego sformułowania, jak choćby gospodarczy cel opodatkowania. Drugi poziom szczegółowości powinien być zatem zidentyfikowany przez normodawcę jeszcze przed wyrażeniem kształtu tego zwolnienia podatkowego.

Dynamiczny rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej, którego skutki obserwujemy w ramach rozwiązań polskiego prawa podatkowego, także w przypadku zwolnień podatkowych, staje się przyczyną tworzenia nie tylko coraz bardziej rozbudowanych unormowań. Również w odniesieniu do zwolnień podatkowych może przejawiać się w coraz częstszym konstytuowaniu rozwiązań, które nie tylko będą stanowiły realizację co najmniej dwóch rodzajowo odmiennych celów pozafiskalnych opodatkowania, biorąc pod uwagę ich pierwszy poziom szczegółowości. Może się to wyrażać także jednoczesnym spełnianiem tych celów, biorąc pod uwagę ich drugi poziom szczegółowości, tj. zarówno w obrębie danego rodzajowego celu, jak i powiązania kilku różnych. Tak więc dane zwolnienie podatkowe stanie się realizacją dwóch lub większej liczby celów, które wyróżnimy przykładowo w obszarze celów społecznych opodatkowania. Może to być również skutkiem spełnienia dwóch lub większej liczby celów, które ustalimy na drugim poziomie szczegółowości, nie tylko w obszarze jednego rodzajowo określonego celu opodatkowania. Przykładowo zatem: zwolnienie podatkowe będzie motywowane realizacją dwóch celów wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości w ramach celu społecznego opodatkowania i jednego w ramach celu gospodarczego opodatkowania.

Należałoby to określić jako **determinanty pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych**. Trzeba je nazwać **determinantami wyboru tego celu na danym poziomie szczegółowości**. Tak więc mogą one zostać wyrażone na pierwszym i drugim poziomie szczegółowości. Powinny służyć ustawodawcy podatkowemu nie tylko do decyzji w przedmiocie danego pozafiskalnego celu opodatkowania w ramach pierwszego poziomu szczegółowości. Nie należy bowiem przyjmować założenia, że w każdym przypadku w pierwszej kolejności wypada bazować, przykładowo, na społecznym celu opodatkowania, by dopiero w ramach zastosowania kolejnego determinantu „przejsć” do ustalania konkretnego celu w ramach drugiego poziomu szczegółowości. Ich rolą jest bowiem dopasowanie decyzji ustawodawcy dotyczącej zwolnienia podatkowego do tego, co *de facto* zamierza osiągnąć. Stąd też w konkretnym przypadku mogą one posłużyć jako wskazanie dwóch konkretnych celów pozafiskalnych

opodatkowania, jak choćby zwolnienia dochodów przeznaczonych na cele statutowe w zakresie danej działalności⁴, gdzie cel statutowy w ramach tej działalności może być oceniany jako konkretny i formułowany na drugim poziomie szczegółowości.

Z uwagi na rolę tych determinantów można je wyrazić jako **rodzajowe bądź szczegółowości pozafiskalnego celu opodatkowania**. Określenie to bowiem oddaje ich istotę – chodzi o ewentualny wybór rodzaju pozafiskalnego celu opodatkowania, a następnie ich szczegółowość.

W dalszej kolejności trzeba przyjąć **determinanty stopnia pozafiskalnego celu opodatkowania**. Odgrywają one podwójną rolę, gdyż można je wskazać na tym etapie analizy, a więc w ramach samego podjęcia decyzji o wprowadzeniu zwolnienia podatkowego, jak i formułowania jego kształtu normatywnego. Na tym kolejnym etapie przybierają postać determinantów stopnia spełnienia danego celu pozafiskalnego opodatkowania.

Należy także zauważyć, że o ile wyróżnione jako pierwsze determinanty rodzajowe czy też szczegółowości mają w pewnym sensie charakter obligatoryjny, gdyż powinny mieć zastosowanie w każdym przypadku, to już determinanty stopnia wykazywane na tym etapie nie zawsze mogą mieć zastosowanie. Ich rolą jest bowiem ukazanie „zakładanego” stopnia realizacji różnych pozafiskalnych celów opodatkowania zarówno pierwszego, jak i drugiego poziomu, jednakże w przypadku, gdy mamy do czynienia co najmniej z dwoma z nich. Determinanty stopnia będą bowiem służyć wyrażeniu relacji pomiędzy społecznym i gospodarczym celem opodatkowania, na podstawie których ustawodawca podejmuje decyzję o wprowadzeniu danego zwolnienia bądź też ukazaniu takiej relacji pomiędzy przykładowo dwoma społecznymi celami opodatkowania, czy też relacji pomiędzy nimi w powiązaniu z jednym bądź większą liczbą gospodarczych celów opodatkowania wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości.

Tak więc w przypadku, gdy ustawodawca podatkowy, projektując decyzję o umieszczeniu danego zwolnienia podatkowego, korzysta co najmniej z dwóch celów pozafiskalnych, aktualizują się wskazane determinanty. Przy tym ich zakres będzie uzależniony od decyzji ustawodawcy w przedmiocie skorzystania z danej liczby tych celów. W przypadku gdy w grę wchodzi zarówno gospodarczy, jak i społeczny cel opodatkowania, determinanty te wskazują na stopień w takim sensie, że za ich pomocą należy rozstrzygnąć przeważającą rolę jednego z nich. Można zatem mieć do czynienia z preferencją ustawodawcy, gdy chodzi przykładowo o społeczny cel opodatkowania w ramach danego zwolnienia i w związku z tym ko-

⁴ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.).

nieczne stanie się wykazanie uzupełniającego charakteru drugiego z nich. Ustalenie preferencji może nastąpić poprzez zastosowanie dwóch metod. W pierwszej kolejności chodzi o metodę „procentową” tzn. uproszczenie polegające na badaniu całościowej realizacji pozafiskalnych celów opodatkowania, gdzie można, w pewnym oczywiście przybliżeniu, wyznaczyć procentowo większy udział realizacji danego pozafiskalnego celu opodatkowania kosztem innego. Drugą metodę można nazwać „obszarową”, relacja preferencji odnosi się w niej do badania obszarów realizacji danego celu pozafiskalnego opodatkowania. W tym przypadku dopiero poprzez ustalenie obszarów odnoszących się do danego celu pozafiskalnego opodatkowania i ich łącznego zestawienia można uzyskać badaną relację.

Uwagi dotyczące determinantów stopnia pozafiskalnego celu opodatkowania należałoby odnieść również do ich badania na drugim umownie określonym poziomie szczegółowości. Będą one zatem służyć ustawodawcy podatkowemu do podjęcia decyzji, czy i na ile w pierwszej kolejności wyróżnić cele w ramach tego poziomu szczegółowości. Można zatem mieć do czynienia z sytuacją preferencji jednego z tych celów względem innego, który rozpatrujemy w ramach społecznego celu opodatkowania z uwagi na – przykładowo – cele statutowe danego podmiotu, gdzie dochody tego podmiotu przeznaczone na dany rodzaj działalności wskazanej w statucie będą mogły podlegać zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych⁵. Dla ustawodawcy podatkowego kluczowe stanie się zatem ustalenie, czy będzie w taki sposób konstruował zwolnienie podatkowe, by podkreślić preferencję w odniesieniu do danego rodzaju działalności określonej w statucie danego podmiotu. Inne rozwiązanie o charakterze elastycznym będzie takie, gdy decyzję co do preferencji w realizacji tego celu na drugim poziomie szczegółowości pozostawi konkretnemu podatnikowi.

Zastosowanie preferencji na etapie formułowania zwolnienia przez samego ustawodawcę może przejawiać się poprzez użycie różnych rozwiązań legislacyjnych – w pierwszej kolejności takich, poprzez które można ustalić obszar danego zwolnienia, jak choćby odniesionego do przychodów z danej statutowo określonej działalności. Wykorzystanie przy wyrażeniu tej preferencji na przykład określeń nieostrych, dopasowanych do danej działalności, bez wskazywania na konkretne – kazuistycznie wyszczególnione jej rodzaje może zatem wskazywać na taką preferencję normodawcy.

Podobne uwagi można poczynić, gdy chodzi o badanie relacji w ramach tzw. krzyżowania się celów pozafiskalnych opodatkowania, wyróżnionych na drugim poziomie szczegółowości. Chodzi zatem o zamierzone

⁵ Zob. przywoływany już przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

i niezamierzone umieszczenie takich regulacji, w ramach których można dopatrywać się jednoczesnego bądź niejednoczesnego realizowania na przykład dwóch celów społecznych i dwóch celów gospodarczych opodatkowania, a pomiędzy nimi można badać także relacje preferencji i uzupełniania. Zadaniem tych determinantów będzie więc wprowadzenie ewentualnej relacji preferencji i uzupełnienia pomiędzy celami wyróżnionymi na drugim poziomie szczegółowości. Nie zawsze musi to być konsekwencją tak przyjętej relacji pomiędzy celami wskazanymi na pierwszym poziomie szczegółowości.

3. Determinanty kształtu zwolnienia podatkowego

Jak zauważono, determinanty kształtu zwolnienia podatkowego dotyczą wyrażenia przez tę konstrukcję normatywną danego pozafiskalnego celu opodatkowania. W pierwszej kolejności należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy poprzez kształt danego zwolnienia podatkowego ustawodawca powinien w sposób bezpośredni bądź też pośredni ujawnić cel pozafiskalny opodatkowania. Z uwagi na istotę tej konstrukcji prawno-podatkowej wypada przyjąć jako regułę konieczność jego bezpośredniego wyrażenia w ramach zwolnienia podatkowego. Nie wyklucza to jednakże takich sytuacji, gdy wyjątkowo normodawca przedstawi ten cel pozafiskalny w sposób pośredni. Można zatem wskazać **determinant reguły bezpośredniego wyrażenia danego pozafiskalnego celu opodatkowania**. Może on przejawiać się, gdy chodzi o dany cel pozafiskalny opodatkowania wyróżniony zarówno na pierwszym, jak i drugim poziomie szczegółowości.

Determinant ten może mieć zatem również zastosowanie, gdy chodzi o budowanie kształtu tej konstrukcji wyłącznie na podstawie jednego bądź kilku pozafiskalnych celów opodatkowania. W konkretnym przypadku determinant reguły bezpośredniego wyrażenia danego pozafiskalnego celu opodatkowania będzie przejawiał się w ramach analizowanej już relacji preferencji.

Jako kolejny należałoby wyróżnić determinant **budowy kształtu danego zwolnienia podatkowego**. Chodzi rzecz jasna o budowę tego zwolnienia z uwagi na dany pozafiskalny cel opodatkowania. Kluczowa w tym momencie analizy staje się odpowiedź na pytanie o dopuszczalność stosowania takich środków legislacyjnych, które dawałyby możliwość właściwego obrazu danego celu pozafiskalnego opodatkowania. Wydaje się, że takim rozwiązaniem legislacyjnym są określenia nieostre, które *de facto* są stosunkowo często stosowane w konstrukcji poszczególnych zwolnień

podatkowych. Stąd też kluczowe staje się nie tyle pytanie o możliwość ich stosowania, ile raczej o sposób ich wykorzystywania. Niewątpliwie korzystanie przez ustawodawcę z tego rodzaju rozwiązania legislacyjnego jest swoistym wyzwaniem dla praktyki podatkowej. Użycie określeń nieostrych w ramach zwolnień podatkowych może bowiem rodzić obawy, gdy chodzi o właściwe „odczytanie” zakresu tego zwolnienia.

Należałoby zatem wskazać pewne **determinanty dla korzystania z określeń nieostrych** w tym przypadku. Biorąc pod uwagę konsekwencje ich wprowadzania dla danej regulacji podatkowej czy instytucji prawnej z jednej strony, z drugiej zaś istotę regulacji zwolnienia podatkowego, trzeba rozważyć determinant dotyczący *de facto* możliwości korzystania z tego rozwiązania legislacyjnego. Uwzględniając nie tylko praktykę legislacyjną, ale także wzgląd na stosunkowo wygodny środek legislacyjny dla wyrażenia danego celu pozafiskalnego opodatkowania, nie należy wyprowadzać determinantu ograniczonego stosowania tego rozwiązania legislacyjnego. Jednocześnie nie powinno się ustanawiać takiego determinantu, który byłby wskazówką dla ustawodawcy do korzystania każdorazowo z określeń nieostrych.

Trzeba w związku z tym przyjąć determinant korzystania z tego środka zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego dla bezpośredniego wyrażenia danego celu pozafiskalnego opodatkowania. **Można to zatem ująć jako determinant użycia określenia nieostrego dla bezpośredniego wyrażenia celu pozafiskalnego opodatkowania.**

Użycie tego determinantu w tym przypadku pozwoli w sposób stosunkowo elastyczny ująć pozafiskalny cel opodatkowania i jednocześnie powinno pozytywnie wpływać na praktykę stosowania zwolnienia podatkowego, gdyż niejako z góry można spodziewać się takiego środka legislacyjnego.

Z kolei w ograniczonym wymiarze wypadałoby postulować posługiwanie się tym zwrotem normatywnym, gdy chodzi o pośrednie odzwierciedlenie pozafiskalnych celów opodatkowania z uwagi na obawę wykreowania zbyt dużego obszaru nieostrości.

Należałoby również wskazać determinanty dotyczące samego sposobu ujęcia danego celu pozafiskalnego w ramach zwolnienia podatkowego. Można zatem wyróżnić **determinant takiego korzystania z określeń nieostrych, który w ograniczonym stopniu otwierałby zakres zwolnienia** jako konsekwencji użycia tego środka zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego. W praktyce należałoby więc unikać takich sytuacji, w których w zakresie zwolnienia podatkowego określenie nieostre byłoby umieszczone tuż przy otwarciu, jak również „w pobliżu” końcowego fragmentu regulacji. Najlepszym wyjściem byłoby zatem wprowadzenie go wewnątrz unormowania tej konstrukcji prawnej.

Natomiast w przypadku, gdy wyjątkowo ustawodawca umieszcza określenie nieostre w początkowej części sformułowania danego zwolnienia podatkowego, można ewentualnie rozważyć możliwość wprowadzenia definicji legalnej ograniczającej nieostrość przepisów prawa podatkowego. Przy tym definicja ta musiałaby być dostosowana do danego zwolnienia podatkowego. Chodziłoby zatem o taką definicję, której celem byłoby wyłącznie wyjaśnienie wątpliwości jako skutku powstałego obszaru nieostrości. Można zatem w tym przypadku wyróżnić **determinant wprowadzenia definicji legalnej ograniczającej nieostrość przepisu statuującego zwolnienie podatkowe**. Definicja ta pełniłaby zatem nie tylko funkcję ograniczenia obszaru nieostrości, ale jednocześnie poprzez jej normatywny kształt ustawodawca doprecyzowałby zakres zwolnienia podatkowego, a *de facto* przedstawił dane służące domknięciu otwartego zakresu tego zwolnienia.

4. Podsumowanie

82 Nadawanie właściwego kształtu rozwiązaniom funkcjonującym w przepisach prawa podatkowego powinno opierać się na ustalaniu pewnych determinantów – zarówno co do podjęcia decyzji o wprowadzeniu danego unormowania, jak i jego kształtu. Nie ulega wątpliwości, że także w odniesieniu do regulacji zwolnień podatkowych takie determinanty powinny mieć zastosowanie. W praktyce podatkowej kluczowe znaczenie ma bowiem „odczytanie” zakresu tego zwolnienia na podstawie dostępnych reguł wykładni prawa podatkowego.

Wyróżnione w opracowaniu dwie grupy determinantów, a więc ustalenie pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych i samego kształtu zwolnień podatkowych, stanowią pewną propozycję, gdy chodzi o analizę konstrukcji tych zwolnień. Jednocześnie w ramach każdej z tych grup można przyjąć bardziej szczegółowe determinanty, których zastosowanie będzie uzależnione od rozwiązania, które ustawodawca zamierza wprowadzić.

Umieszczanie w przepisach prawa podatkowego zwolnień podatkowych motywowanych pozafiskalnym celem opodatkowania stanowi bowiem dla ustawodawcy podatkowego mechanizm zapewniający także „dopasowanie” całej konstrukcji danego podatku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

W związku z tym kolejnym zagadnieniem, które należy poddać dyskusji, jest ustalenie tych determinantów w odniesieniu do konkretnego podatku, z właściwą dla niego siatką pojęciową.

Bibliografia

- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.

Akty prawne

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

Streszczenie

Wprowadzenie regulacji danego zwolnienia podatkowego wiąże się z realizacją celu pozafiskalnego opodatkowania. Zarówno dla doktryny, jak i praktyki podatkowej istotne staje się poszukiwanie determinantów wprowadzenia tych zwolnień. Chodzi zatem o ustalenie determinantów pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych. W opracowaniu autor wskazał dwie grupy determinantów – ustalenie pozafiskalnego celu zwolnień podatkowych, a także samego kształtu zwolnień podatkowych. Jednocześnie w ramach każdej z tych grup można zaproponować bardziej szczegółowe determinanty. Ich zastosowanie służy także dopasowaniu całokształtu konstrukcji podatku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Słowa kluczowe: cele zwolnień podatkowych, elementy konstrukcji prawnej podatku, determinanty zwolnienia podatkowego

*Bogumił Brzeziński*¹

Prawda materialna, prawda obiektywna czy po prostu prawda? Przyczynek do analizy języka prawniczego w Polsce

I

Współczesność cechuje się znacznym nasileniem jakościowych zmian społecznych. Tempo tych zmian jest tak dynamiczne jak chyba nigdy w historii. Na zniesienie niewolnictwa trzeba było czekać dłużej niż tysiąc lat; ponowne zniewolenie, czy też raczej uzależnienie od tzw. mediów społecznościowych i stosownych dla nich technologii, nastąpiło w okresie życia jednego pokolenia.

Jednym ze skutków tych gwałtownych w istocie rzeczy przemian społecznych jest powszechnie dostrzegana liberalizacja norm językowych. Obok oczywistego zjawiska pojawiania się nowych słów na określenie nowych artefaktów chodzi tu o stosowanie dotychczas istniejących słów w niekonwencjonalnych znaczeniach, a także o procesy natury strukturalnej – powstawanie nowego języka, funkcjonującego w obiegu społecznym obok języka powszechnego, gdzie słowa języka polskiego są skracane, przeplatają się ze słowami obcojęzycznymi czy też zastępowane są skrótami bądź zbitkami słów-skrótów². Niekiedy stosowana jest umyślnie niestandardowa składnia, zniekształcony – w stosunku do uznanego za poprawny – szyk zdania itp., aby osiągnąć cel pozajęzykowy, np. zainteresowanie odbiorcy komunikatu werbalnego określonym rodzajem reklamowanego towaru bądź usługi.

85

¹ Bogumił Brzeziński – profesor doktor habilitowany, doktor *honoris causa*, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

² Tak jak ma to przykładowo miejsce w przypadku słowa pożegnalnego „nara”, będącego skrótem wyrażenia „na razie”, tj. „do widzenia”, „do zobaczenia” etc.

Byłoby rzeczą nierozsądną mieć o to do kogokolwiek jakiekolwiek pretensje. Zmiany w języku wymusza społeczna potrzeba, a jedyną rzeczą, o którą można i należy dbać, jest chyba to, aby użytkownicy „nowego” języka mieli świadomość, że obok istnieje inny jeszcze język, osadzony w kulturze narodowej, ze swoimi regułami poprawnościowymi i aksjologią operowania nim – zwłaszcza w sferze publicznej.

Zmiany, o których tu mowa, powodowane są potrzebami komunikacji międzyludzkiej, ale także – w pewnej przynajmniej mierze – zapotrzebowaniem pewnych grup społecznych o dosyć niezdeterminowanych granicach na elementy manieryzmu językowego. Wyrazem tego ostatniego są mody językowe, powodujące, że oznaczające jakiś obiekt słowo staje się dosyć szybko popularne, by następnie, niemal równie szybko, stać się niemodne, „obciachowe”, a jego używanie uznawane za rodzaj zacoferania językowego, dyskredytującego użytkownika – przy czym słowo używane wcześniej, jak i to, które je zastąpiło, są równie dziwaczne (niestandardowe).

II

Przemiany dotyczą także języka prawniczego. Tutaj przebiegają one na szczęście znacznie wolniej niż w rejestrach języka mówionego, a nawet pisanego (zwłaszcza gdy chodzi o krótkie komunikaty) języka powszechnego. Pojawiają się co prawda elementy slangu prawniczego (przykładowo używane w środowisku sędziowskim słowo „obsądzić” jako synonim wydania wyroku), ale skala zjawiska jak dotąd nie prowadzi – moim zdaniem – do dewastacji języka prawniczego w jakimś znaczącym stopniu. W jeszcze mniejszym stopniu zakres „nowinkarstwa” dotyka języka prawnego, co nie oznacza, że wobec współczesnych tekstów aktów prawnych nie dałoby się *a vista* wysunąć wielu istotnych zastrzeżeń innej natury.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że skala pojawiających się w języku zmian jest różna w odniesieniu do języka używanego w różnych dziedzinach prawa. Przykładowo: prawo podatkowe zostało skażone wieloma neologizmami o anglosaskim głównie rodowodzie. Historyczną przyczyną tego stanu rzeczy było przede wszystkim to, że dużemu, skokowemu wręcz wzrostowi znaczenia prawa podatkowego w Polsce w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX w. towarzyszyło powstawanie dużych polskich firm o zagranicznej proveniencji, zajmujących się audytem podatkowym, prowadzeniem sporów podatkowych z upoważnienia podatników itp. Pracownicy tych firm *nolens volens* skazani byli na korzystanie z materiałów zdominowanych przez język angielski. Stąd do języka prawa podatkowego wprowadzo-

no niezbyt dobrze brzmiące kalki językowe, takie na przykład jak „cienka kapitalizacja” (zamiast „niedostateczna kapitalizacja”) czy „zasada długości ramienia” – co, wbrew intuicjom znaczeniowym języka polskiego, nie ma nic wspólnego z anatomią człowieka (zamiast „zasada ceny rynkowej”).

Trudno przy tym jednoznacznie rozstrzygnąć, w jakim stopniu stosowanie podatkowej „nowomowy” spowodowane było trudnościami w zręcznym przetłumaczeniu na język polski wyrażen anglojęzycznych, a w jakim była to chęć pozytywnego (?) odróżnienia się doradców z „wielkich” firm od ich kolegów z firm nie tak wielkich.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że sprawa tłumaczenia wyrażen i zwrotów występujących w pierwotnej wersji w szeroko rozumianej dokumentacji podatkowej sporządzonej w języku angielskim (np. w wytycznych OECD) na język polski nie jest niekiedy prosta, czego dowodem może być to, że do dzisiaj nie udało się znaleźć satysfakcjonującego w języku polskim odpowiednika wyrażenia *beneficial owner*. Niemniej jednak można – moim zdaniem – z powodzeniem bronić stanowiska, że anglojęzyczna kalka językowa nie może „wygrywać” tam, gdzie istotę obiektu określanego wyrażeniem anglojęzycznym można z powodzeniem oddać wyrazem czy wyrażeniem polskojęzycznym. Tak więc wspomniane już wyrażenie anglojęzyczne *thin capitalisation* można z powodzeniem określić polskim „niedostateczna kapitalizacja”, jako że oddaje ono istotę rzeczy: prawo podatkowe uznaje, że spółka dysponuje niezadawalającym (niedostatecznym) kapitałem własnym i wyprowadza z tej okoliczności określone konsekwencje prawne. Słowo „cienka” jest tutaj zupełnie nie na miejscu, gdyż w języku polskim odnosi się zasadniczo do obiektów fizycznych – cienka może być blacha i cienki bywał lód na jeziorach, gdy te ostatnie były jeszcze klimatycznie zdolne do zamarzania. I tylko w sferze kolokwializmów słowo „cienki” bywa stosowane do obiektów niematerialnych, np. przy wyrażaniu opinii, że określony osobnik, nie najlepiej przygotowany do egzaminu, jest – w tym zakresie – „cienki”.

III

Odrębną kategorią anomalii językowych jest używanie w toku dyskursu prawniczego w języku prawniczym wyrażen, które na gruncie języka (w tym wypadku polskiego) są nielogiczne bądź których logika budzi uzasadnione wątpliwości. Pierwszym przykładem może być wyrażenie „osiągnąć stratę”. Co prawda nie występuje ono w piśmiennictwie nagminnie, ale jak rzadko które nadaje się do oświetlenia istoty problemu, któremu poświęcone są te rozważania.

W języku polskim słowo „osiągnąć” ma konotacje jednoznacznie pozytywne. Osiągnąć można korzyść, sukces, przychód itp. Stratę można co najwyżej „ponieść”... Wyrażenie „osiągnął stratę” nacechowane jest więc wewnętrzną sprzecznością, gdyż w kategoriach prawa podatkowego osiągnąć można przychód bądź dochód. Można zauważyć, że nawet autorzy piszący o „osiąganiu straty” nie myślą się już w sytuacji odmiennej i nie piszą np. o tym, że ktoś „poniósł dochód”...

Do wspomnianej wyżej grupy anomalii językowych – z tym że mocno ugruntowanych w języku prawniczym – należy operowanie wyrażeniami kojarzonymi w dyskursie prawniczym z postępowaniem dowodowym, tj. „prawda materialna” i „prawda obiektywna”. Używanie tych wyrażań jest tak powszechne, że przestano zwracać uwagę na aspekt ich logicznej poprawności. Na taki stan rzeczy zapewne nie bez wpływu pozostają konotacje znaczeniowe obu przymiotników towarzyszących słowu „prawda”: podświadomie życzymy sobie, żeby prawda była w konkretnym przypadku jednoznaczna, a więc żeby była „materialnie” ugruntowana i „obiektywnie” pewna, tj. pozbawiona subiektywnie formułowanych wątpliwości co do rzeczywistego stanu rzeczy. Poszukiwanie takiej „mocnej” prawdy wydaje się leżeć w naturze systemów prawa funkcjonujących w demokratycznych państwach i bez wątpienia sprzyja społecznej akceptacji prawa.

88 Dalsze rozważania muszą być poprzedzone przyjęciem określonych założeń metodologicznych.

Założenie pierwsze jest takie, że punktem odniesienia będzie tzw. klasyczna definicja prawdy, sformułowana przez Arystotelesa, w myśl której prawda (gr. *etēymia*, *alētheia*; łac. *veritas*) to zgodność treści określonego twierdzenia (sądu) z rzeczywistością³. Inne znane nieklasyczne definicje prawdy nie wydają się mieć – przynajmniej na pierwszy rzut oka – większej przydatności w prawie⁴.

Założenie drugie jest takie, że ocena prawdziwości określonego zdania ma charakter dychotomiczny (prawda/fałsz) i jednocześnie obiektywny. Stan świadomości oceniającego nie ma tu znaczenia: może więc być tak, że wszyscy uczestnicy dyskursu są przekonani o prawdziwości określonego twierdzenia, a w rzeczywistości jest ono niezgodne z istniejącym stanem rzeczy (i w tym sensie nieprawdziwe).

Założenie trzecie dotyczy tego, że w prawie podatkowym (podobnie jak w innych dziedzinach prawa) kategoria prawdy jest pomocna – a w zasadzie niezbędna – do ustalenia faktów znaczących dla sprawy,

³ *Encyklopedia PWN*, hasło: *prawda*, b.r., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/prawda;3961806.html> (dostęp: 12.02.2024).

⁴ Chodzi tu m.in. o takie koncepcje prawdy jak – nacechowane większym lub mniejszym stopniem subiektywizmu – oczywistość, konwencjonalizm, koherentność, pragmatyzm czy instrumentalizm. Ich użyteczność w systemie prawa wymaga odrębnych badań.

relewantnych z punktu widzenia możliwości zastosowania norm prawa podatkowego. Nie podlega natomiast ocenie w aspekcie prawdziwości ani rekonstrukcja normy prawnej z przepisów prawa podatkowego, ani też sposób zastosowania zrekonstruowanej normy do ustalonego w sprawie stanu faktycznego (o zastosowanej koncepcji interpretacyjnej można powiedzieć co najwyżej, że jest trafna, słuszna, zasadna, uargumentowana, przekonująca etc.). W postępowaniu podatkowym istotna jest prawdziwość twierdzeń organu władzy publicznej (organu podatkowego, sądu administracyjnego) o faktach (dowodach). Dowód w sprawie jest o tyle istotny, o ile zdanie, które go charakteryzuje, jest prawdziwe.

Wspomniane wyżej założenia nie są absolutne, ale dla klarowności wyводу były niezbędne.

IV

Wyrażenia „prawda materialna” i „prawda obiektywna” nie są wyrażeniami języka prawnego; spotyka się je zarówno w uzasadnieniach wyroków sądowych, jak i w opracowaniach prawniczych (np. w komentarzach do różnych procedur). Przykładem z orzecnictwa może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2001 r. (sygn. III/SA 2348/99): „Przepis art. 191 Ordynacji podatkowej wyraża zarówno zasadę prawdy obiektywnej, jak też zasadę swobodnej oceny dowodów. Wynika z niego, że organ prowadzący postępowanie musi dążyć do ustalenia prawdy materialnej i według swojej wiedzy, doświadczenia oraz wewnętrznego przekonania ocenia wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych, wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności”⁵.

Sąd odwołuje się tu zarówno do (zasady) prawdy obiektywnej, jak i do (potrzeby ustalenia) prawdy materialnej. Tych pojęć nie tłumaczy, nie tłumaczy też ich wzajemnej relacji: być może uznaje synonimiczność obu wyrażień.

Także w piśmiennictwie można znaleźć przykłady posługiwania się pojęciem prawdy obiektywnej⁶. Symptomatyczne jest tutaj podejście słownikowo-encyklopedyczne. *Oksfordzki słownik filozoficzny* nie zna pojęcia „prawdy materialnej”⁷. W *Wielkiej encyklopedii prawa*, w tomie

⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 296.

⁶ Zob. S. Presnarowicz, *Zasady ogólne postępowania podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa podatkowego*, t. III, Warszawa 2010, s. 736–737.

⁷ Zob. J. Woleński (red. wyd. polskiego), *Oksfordzki słownik filozoficzny*, Warszawa 2004 – hasło: *prawda/falsz*, s. 310.

poświęconym teorii i filozofii prawa, obszerne hasło „prawda a prawo” zawiera głównie rozważania dotyczące stosowności kryterium prawdy do norm prawnych⁸. Wspomina się tam o prawdzie jako celu procesu sądowego, ale o tym, na czym miałyby to polegać – już nie⁹.

W encyklopedycznych ujęciach problematyki pojęciowo-terminologicznej dyscyplin dogmatycznych wyrażenie „prawda materialna” stosowane jest bez zastrzeżeń. Dotyczy to nie tylko prawa podatkowego¹⁰, ale także prawa administracyjnego¹¹.

Zasadniczym pytaniem, jakie się tu nasuwa, jest to, czy przymiotniki towarzyszące wyrazowi „prawda” mają jakieś znaczenie, a więc czy są one potrzebne i zasadnie dodane zostały do rzeczownika. Jeśli odpowiedź byłaby twierdząca, to należałoby zidentyfikować to znaczenie; jeśli przecząca – postulować zaniechanie ich używania, gdyż wprowadzają w tej sytuacji element dezorientacji i niepewności do dyskursu prawniczego.

Zastosowanie przymiotnika stowarzyszonego z rzeczownikiem jest wyrazem wyodrębnienia określonej klasy zjawisk (rzeczy, ludzi, idei etc.) z klasy pojęciowo szerszej. Oznacza to, że po wyodrębnieniu nowej klasy, pojęciowo węższej, pozostaje jeszcze nieokreślony bliżej zbiór elementów niemających cechy, jaką determinuje użyty przymiotnik.

90

Ponieważ w wypadku pojęcia „prawda” używa się przymiotnika „materialna”, pojawia się pytanie o charakter prawny prawdy „innej niż materialna”. Symptomatyczne jest to, że ani doktryna, ani też sądy posługujące się wyrażeniem „prawda materialna” i w jakiś nie do końca znany sposób wiążące z nim pozytywne dla funkcjonowania systemu prawa konsekwencje nie przeciwstawiają jej innym rodzajów prawdy – o ich nazywaniu nawet nie wspominając. Nie można więc stwierdzić, z jakiego powodu „prawda materialna” miałaby być preferowana w zestawieniu z tymi innymi rodzajami prawdy (minimum jednym). Pojawia się więc istotna wątpliwość co do tego, czy użycie w związku frazeologicznym z wyrazem „prawda” przymiotnika „materialna” ma jakiegokolwiek logiczne uzasadnienie.

Jedyną – jak się wydaje – alternatywą, jaka na gruncie języka prawniczego nadawałaby się do rozważenia jako pojęciowe przeciwstawienie „prawdy materialnej”, byłaby „prawda formalna”. Ten trop myślowy okazałby się jednak mylący, a to z tego powodu, że skoro prawda jest sytuacją zgodności sądu (w znaczeniu filozoficznym) z rzeczywistością, to ocena, czy jakiś stan rzeczy jest zgodny (bądź też nie) z formą, w jakiej

⁸ Zob. *Wielka encyklopedia prawa*, t. VII, Warszawa 2016 – hasło: *prawda a prawo*, s. 327 i nast.

⁹ *Ibidem*, s. 333.

¹⁰ Zob. *Wielka encyklopedia prawa*, t. XI, Warszawa 2017 – hasło: *zasady ogólne postępowania podatkowego*, s. 538–539.

¹¹ Zob. *Wielka encyklopedia prawa*, t. XX, Warszawa 2020 – hasło: *zasady ogólne prawa administracyjnego*, s. 468.

owa rzeczywistość jest ujmowana, nie ma własnego *signum specificum*. Tutaj także działa ogólne kryterium prawdy/fałszu (dychotomia logiczna).

To, że prawo uznaje niekiedy za wiążące stany kontrfaktyczne (np. w wypadku fikcji prawnych), nie oznacza, że są one wyrazem „prawdy formalnej” (zastępującej „prawdę materialną”). Oparcie rozstrzygnięcia prawnego na fikcji prawnej oznacza tylko tyle, że prawdziwy stan rzeczy nie jest prawnie relewantny. Ustawodawca pozwala niekiedy na powrót na ścieżkę prawdy (domniemania wzruszalne), ale nie jest to odwrót od hipotetycznej „prawdy formalnej” ku „prawdzie materialnej”. W punkcie wyjścia stan rzeczywisty (prawdziwy stan rzeczy) nie miał znaczenia, a po skutecznym wzruszeniu domniemania ten ostatni znaczenia takiego nabrał. Tylko na marginesie można zauważyć, że stan rzeczy przyjmowany na skutek domniemania może w pewnych przypadkach odpowiadać stanowi rzeczywistości.

V

Podobnie ma się rzecz z kategorią językową „prawdy obiektywnej”. Jeśli przyjąć słownikowe znaczenie słowa „obiektywny” – „istniejący niezależnie od poznającego podmiotu”¹², przyjmując, że „przedmiot poznania istnieje niezależnie od podmiotu poznania”¹³, to w zestawieniu z klasyczną definicją prawdy nie sposób doszukać się żadnego elementu czy kryterium kategoryzującego „prawdę obiektywną” i wyodrębniającego tym samym taką prawdę z „całej reszty” prawdy jako kategorii pojęciowej.

Klasycznym, dominującym w pragmatyce języka polskiego antonimem słowa „obiektywny” byłoby słowo „subiektywny”, oznaczające coś (stan rzeczy, postrzeżenie, odczuwanie etc.) widziane z perspektywy jednostki – uznawane przez nią za właściwe czy też mające miejsce w rzeczywistości. Warto zauważyć, że słowo „subiektywne” w dyskursie życia codziennego łączy się zazwyczaj z ocenami czy postulatami, a rzadziej – a w każdym razie nie nazbyt intensywnie – z oceną twierdzeń o faktach. Nie przeczy to tezie, że człowiek może być przekonany o istnieniu takiego stanu rzeczy, który nie ma miejsca w rzeczywistości. Jeśli jednak daje temu wyraz w swojej wypowiedzi, to można co najwyżej mówić, że jest w błędzie, a zdanie wyrażające takie błędne przekonanie jest

¹² Słownik języka polskiego PWN, hasło: *obiektywny*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obiektywny.html> (dostęp: 12.02.2024).

¹³ A. Markowski, R. Pawelec (red.), *Nowy słownik wyrazów obcych i trudnych*, Warszawa 2017 – hasło: *obiektywizm*.

w perspektywie logicznej fałszywe, ale nie dałoby się powiedzieć, że takie zdanie jest subiektywnie prawdziwe. Sąd nie jest w tym wypadku zgodny z rzeczywistością, a więc wiązanie go w jakikolwiek sposób z kategorią prawdy (nawet „subiektywnej” ...) jest *a limine* wykluczone¹⁴.

VI

92 W reasumpcji można powiedzieć, że operowanie wyrażeniami „prawda materialna” czy „prawda obiektywna” jest z logicznego punktu widzenia bezzasadne. Obu wyrażeniom – a zwłaszcza drugiemu z nich – można przypisać co najwyżej walory perswazyjne: organ administracji czy sąd podkreślający znaczenie „prawdy obiektywnej” sugeruje, że prowadzi postępowanie w sprawie w sposób obiektywny, jest neutralny wobec stron sporu i dąży do rozstrzygnięcia sprawy, nie bacząc (w zasadzie) na interesy stron postępowania, ale na ustalony w sposób obiektywny – „prawdziwy” stan faktyczny. Ma to w założeniu zwiększyć skłonność stron sporu (zwłaszcza strony przegrywającej) do akceptacji zapadłego rozstrzygnięcia – sąd był obiektywny, zwłaszcza w poszukiwaniu i ocenie zgromadzonych dowodów, nie uprzywilejowywał ani też nie dyskryminował żadnej ze stron, a decyzja czy wyrok są tylko prostym, choć koniecznym skutkiem obowiązującego prawa i ustalonego w ten szlachetny sposób stanu faktycznego...

Podobnie można ocenić wypowiedzi doktrynalne operujące oboma analizowanymi wyrażeniami. Przyczyn aprobaty (a przynajmniej braku sprzeciwu) wobec takiej manieri terminologicznej można doszukiwać się – poza bezrefleksyjnością – w różnych okolicznościach. Być może słowo „prawda” – czy to „materialna”, czy „obiektywna” – umacnia badaczy prawa w przekonaniu, że – posługując się analizowanymi tu sformułowaniami – podbudowują dziedzinę prawa, której badaniu się poświęcili od strony aksjologicznej, negując pośrednio możliwość koniunkturalnego czy wręcz kunktatorskiego prowadzenia badań i prezentowania ich rezultatów w danej dziedzinie.

Nie do odrzucenia *a limine* jest też wytłumaczenie prostsze: fraza „zasada prawdy obiektywnej” w układach frazeologicznych języka polskiego znajduje być może lepsze uzasadnienie niż alternatywne wyrażenie „zasada prawdy”. Element estetyzujący język mógł wyrzucić skutek – nieko-

¹⁴ Krytycznie o próbach tego rodzaju A. Sokal, J. Bricmont, *Modne bzdury. O nadużywaniu pojęć z zakresu nauk ścisłych przez postmodernistycznych intelektualistów*, Warszawa b.r., s. 59 i nast., a zwłaszcza s. 93 i 104–107.

rzystny moim zdaniem – na prawidłowość stosowanej w języku prawniczym terminologii. Weryfikacja tej tezy wymagałaby jednak gruntownych badań o wcale nieoczywistym rezultacie.

Jeśli więc prawda ma wyzwalać¹⁵, to rzeczą zasadną byłoby zaprzestanie „majstrowania” przy niej i zamazywania dosyć prostego w istocie rzeczy konceptu filozoficznego, dobrze służącego prawu bez dodatkowych ubarwień.

Bibliografia

- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007.
- Encyklopedia PWN*, hasło: *prawda*, b.r., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/prawda;3961806.html> (dostęp: 12.02.2024).
- Markowski A., Pawelec R. (red.), *Nowy słownik wyrazów obcych i trudnych*, Warszawa 2017.
- Presnarowicz S., *Zasady ogólne postępowania podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa podatkowego*, t. III, Warszawa 2010.
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *obiektywny*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obiektywny.html> (dostęp: 12.02.2024).
- Sokal A., Bricmont J., *Modne bzdury. O nadużywaniu pojęć z zakresu nauk ścisłych przez postmodernistycznych intelektualistów*, Warszawa b.r.
- Wielka encyklopedia prawa*, t. VII, Warszawa 2016.
- Wielka encyklopedia prawa*, t. XI, Warszawa 2017.
- Wielka encyklopedia prawa*, t. XX, Warszawa 2020.
- Woleński J. (red. wyd. polskiego), *Oksfordzki słownik filozoficzny*, Warszawa 2004.

Streszczenie

Opracowanie poświęcone jest problematyce terminologicznej i konceptualnej prawa podatkowego. Autor analizuje zasadność posługiwania się w języku prawniczym takimi wyrażeniami jak „prawda materialna” i „prawda obiektywna”. Analiza prowadzi do wniosku, że definiowanie prawdy jako „materialnej” lub „obiektywnej” jest bezpodstawne. Użycie terminu „prawda” bez dalszego sprecyzowania jest w pełni uzasadnione.

Słowa kluczowe: prawda, prawo podatkowe, terminologia prawnicza

¹⁵ Ewangelia wg św. Jana 8:30–32.

Wojciech Chróścielewski¹

Odmienności odwoławczego postępowania podatkowego w stosunku do postępowania administracyjnego ogólnego

I

Z dniem 1 stycznia 1998 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa². Jej dział IV „Postępowanie podatkowe” zastąpił dotychczas obowiązujące w tym postępowaniu przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego³. Kwestie procesowe zawarte są także w przepisach innych działów Ordynacji podatkowej – np. w dziale II „Organy podatkowe i ich właściwość”. W jednym z pierwszych, a w mojej ocenie najlepszych, komentarzy do działu IV Ordynacji podatkowej J. Zimmermann uznał, że recypowano do niej bezpośrednio bądź też ze zmianami dotyczącymi „drugorzędnych detali”⁴ znaczną część przepisów Kodeksu o postępowaniu administracyjnym ogólnym. Ponad dwudziestoletni okres obowiązywania Ordynacji podatkowej spowodował, że z czasem przepisy obu tych aktów prawnych zaczęły się od siebie oddalać, przy czym należy uczciwie przyznać, że w wielu kwestiach

95

¹ Wojciech Chróścielewski – profesor doktor habilitowany, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądownictwa Administracyjnego, Uniwersytet Łódzki, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, <https://orcid.org/0000-0003-1641-4921>

² Dz.U. Nr 137, poz. 926; obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 – dalej o.p.

³ Dz.U. z 1960 r. Nr 30, poz. 168; obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775 – dalej Kodeks postępowania administracyjnego lub k.p.a. Od 1 stycznia 1981 r. do postępowania podatkowego zaczęły mieć zastosowanie przepisy tego kodeksu – zniewielizowanego ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8).

⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 7.

to w postępowaniu podatkowym wcześniej wprowadzano nowocześniejsze rozwiązania prawne, które następnie stopniowo zostawały przyjmowane do Kodeksu postępowania administracyjnego – np. regulacja dotycząca ponaglenia, terminów upływających w soboty czy dochowania terminu przez osoby przebywające za granicą, a także możliwości odmowy wszczęcia postępowania, gdy z wnioskiem o jego wszczęcie występuje podmiot niemający interesu prawnego⁵. Zdaniem B. Brzezińskiego i W. Nykiela⁶ należałoby jednak powrócić do rozwiązania, w którym uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego rozwiązania ogólne miałyby także zastosowanie w postępowaniu podatkowym, a w Ordynacji podatkowej zamieszczone byłyby wyłącznie przepisy odrębne, wynikające ze specyfiki spraw podatkowych. Jednak, jak się wydaje, wpływ czasu zdezaktualizował nieco tę koncepcję – dział IV Ordynacji podatkowej obowiązuje już 25 lat i nie wydaje się zasadne dokonywanie rewolucyjnych zmian w zakresie procedury podatkowej, a zwłaszcza aktu prawnego, który ją reguluje.

II

96

Postępowanie odwoławcze prowadzone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej wykazuje obecnie znaczne odmienności w stosunku do swego pierwowzoru – uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego. Na marginesie nadmienić trzeba, że podstawową i najważniejszą różnicą pomiędzy tymi postępowaniami w zakresie procedury odwoławczej było przez wiele lat to, że złożenie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wywoływało skutku suspensywnego. Dopiero od 1 stycznia 2009 r. zaskarżenie w tej formie decyzji podatkowej wstrzymuje jej wykonanie⁷. Nottabene także w okresie obowiązywania w postępowaniu podatkowym przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego – na mocy jego art. 173 § 1 – wniesienie odwołania nie wstrzymywało co do zasady wykonania zaskarżonej decyzji, tak samo zresztą jak miało to miejsce pod rządami art. 170 ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁸.

⁵ Por. W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2021, s. 305.

⁶ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przeгляд Podatkowy” 2003, nr 6, s. 6–7.

⁷ Por. art. 1 pkt 36 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

⁸ Dz.U. Nr 27, poz. 174; w tym samym dniu wydano też dekret o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173).

Przepisy art. 13 § 1 tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej sytuowały izby skarbowe jako organy odwoławcze od decyzji urzędów skarbowych (pkt 2), a samorządowe kolegia odwoławcze jako organy odwoławcze od decyzji wójtów, burmistrzów (prezydentów). W sytuacji, w której, na podstawie przepisów odrębnych, w pierwszej instancji decyzje wydawały izby skarbowe – organem odwoławczym był Minister Finansów. Pewien dysonans w tym jasnym i klarownym rozwiązaniu wywoływała, i nadal to czyni, jedynie terminologia Ordynacji podatkowej, której to przepisy jako pojęciem podstawowym posługują się określeniem „organ odwoławczy”, podczas gdy w Kodeksie postępowania administracyjnego stosowane jest określenie „organ wyższego stopnia”. Co prawda art. 13 § 4 o.p. stanowi, że organami wyższego stopnia są organy odwoławcze, ale wypadaloby zauważyć, że wymieniony w art. 13 o.p. organ uzyskuje swoje kompetencje dopiero wtedy, gdy zostanie złożone odwołanie od decyzji, natomiast organ wyższego stopnia co do zasady może działać także z urzędu⁹. Abstrahując od tego, trzeba jednoznacznie stwierdzić, że w następnych latach redakcja tego czytelnego rozwiązania przyjętego w art. 13 o.p. ulegała ciągłemu „poprawianiu”, aby w ostatecznym – aktualnym – brzmieniu stanowić przykład najfatalniejszej z możliwych, trudnej do akceptacji legislacji. Pomieszano w tym artykule i poprzeplatano przepisy określające organy podatkowe pierwszej instancji i organy odwoławcze, zaciemniając jasność uregulowania, a zwrócić trzeba uwagę na fakt, że wydanie decyzji przez organ niewłaściwy – stosownie do art. 247 § 1 pkt 1 o.p. – stanowi wadę nieważności, a więc najcięższą z wad, którymi może być dotknięta decyzja podatkowa. Z bliżej nieznanых powodów wprowadzono w Ordynacji podatkowej zasadę, że od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez dyrektora izby administracji skarbowej nie przysługuje już odwołanie dewolutywne – do ministra bądź kierownika urzędu centralnego, a jedynie odwołanie niedewolutywne – do tego samego organu¹⁰.

III

W art. 128 k.p.a. przyjęto, że odwołanie jest niesformalizowanym środkiem prawnym, nie wymaga ono bowiem szczegółowego uzasadnienia, a wystarczy, żeby wynikało z niego niezadowolone strony z wydanej

⁹ Por. W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 33.

¹⁰ Por. szerzej J.P. Tarno, *Zasada dwuinстанcyjności w postępowaniu podatkowym*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3, s. 10 i nast.

98 decyzji¹¹. Zgodne zaś z art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Trzeba rozważyć, jakie są konsekwencje odmiennej konstrukcji tych przepisów w obu aktach prawnych. W postępowaniu administracyjnym ogólnym sam fakt wniesienia w terminie odwołania od decyzji przenosi na organ drugiej instancji kompetencję do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, w której wcześniej była wydana zaskarżona decyzja. Oczywiście w pierwszej kolejności organ odwoławczy powinien zbadać ewentualne zarzuty strony wobec tej decyzji (niezależnie od stopnia ich konkretności), będące przejawem jej niezadowolenia z wydanej decyzji, i odnieść się do nich w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia. Niekiedy może być to niełatwe, zwłaszcza gdy odwołanie jest lakoniczne i rzeczywiście wyraża jedynie niezadowolenie strony z decyzji. W postępowaniu podatkowym sytuacja wygląda nieco inaczej. W przypadku niespełnienia przez odwołanie wymogów określonych w art. 222 o.p. organ podatkowy musi zastosować przepis art. 169 § 1 o.p. i wezwać stronę do uzupełnienia braków formalnych odwołania, które – stosownie do art. 168 § 1 o.p. – jest podaniem w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Co prawda art. 169 § 4 o.p. przewiduje w sytuacji nieuzupełnienia tych braków wydanie postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpoznania, na które służy zażalenie, ale przepisy art. 228 § 1 i 2 o.p. wyraźnie stanowią, że organ odwoławczy wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia ono warunków z art. 222 o.p. Postanowienie to jest ostateczne. Podkreślić jednak trzeba, że te dość ostre wymogi odnoszące się do odwołania nie mają jednak większego znaczenia dla zakresu rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy. Zgodnie bowiem z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy musi, o ile odwołanie będzie spełniało wymogi formalne, rozpatrzyć sprawę jeszcze raz w pełnym zakresie¹². Nie może jednak tego uczynić, dopóki nie zostanie wniesione owo odwołanie, bo jego decyzja dotknięta byłaby wadą nieważności z art. 247 § 1 o.p. Tak więc odwołanie spełniające wymogi art. 222 o.p. stanowi swego rodzaju impuls umożliwiający organowi odwoławczemu uzyskanie właściwości instancyjnej do rozpatrzenia sprawy. Istotę tego zagadnienia dobrze oddaje wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2016 r. (sygn. I FSK 3399/14)¹³, w którym stwierdzono: „Przedstawienie, zgodnie z art. 222 o.p., zarzutów przeciwko kwestiono-

¹¹ Por. B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 965–966.

¹² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 9 sierpnia 1998 r., sygn. SA/Kr 378/88 (niepublikowany).

¹³ LEX nr 2175736.

wanej decyzji, istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, wskazanie dowodów uzasadniających to żądanie, jest ważne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla odwołującego się. Funkcje i czynności podatkowego organu odwoławczego nie ograniczają się wprawdzie tylko do rozpatrzenia literalnej treści odwołania, jednak zawarcie w nim wymaganych przez prawo elementów składowych ukierunkowuje postępowanie odwoławcze, pozwalając skupić się na zagadnieniach i problemach dla danej sprawy rzeczywiście spornych oraz znaczących”.

IV

W ogólnym postępowaniu administracyjnym w przypadku wydania w pierwszej instancji decyzji przez ministra (w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 k.p.a.) lub samorządowe kolegium odwoławcze nie przysługuje od niej odwołanie, ale można złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ, który wydał dotychczasową decyzję (art. 127 § 3 k.p.a.)¹⁴. Wynika to z faktu, że według Kodeksu postępowania administracyjnego środek prawny o nazwie „odwołanie” składa się wyłącznie do organu wyższego stopnia. Do tego wniosku stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań. Oczywiście przy jego rozpoznawaniu mają zastosowanie przepisy dotyczące wyłączenia, co oznacza, że pracownicy, którzy brali udział w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź nawet z upoważnienia organu wydawali decyzje, są wyłączeni od udziału w ponownym rozpoznaniu sprawy¹⁵.

Do momentu wprowadzenia zmian w 2017 r. do ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶, co było związane z dokonaną wtedy poważną nowelizacją Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁷, nie miało większego znaczenia, czy organ drugiej instancji wydawał swoją decyzję w konsekwencji złożenia odwołania, czy też wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy. Jednak w wyniku wspomnianej nowelizacji postępowania sądownoadministracyjnego można zaskarżyć do sądu administracyjnego decyzję, od której

¹⁴ Ten środek prawny wprowadzono do Kodeksu postępowania administracyjnego w wyniku nowelizacji z 1980 r.

¹⁵ Por. W. Chróścielewski w: Z. Kmiecik, W. Chróścielewski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 197–200.

¹⁶ Dz.U. Nr 153, poz. 1270, obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 – dalej p.p.s.a.

¹⁷ Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

przysługuje prawo wniesienia wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy, bez wcześniejszego złożenia tego wniosku – art. 52 § 2 p.p.s.a. Oznacza to, że stronie przysługuje prawo wyboru, czy od razu złoży skargę do sądu na wydaną w pierwszej instancji decyzję ministra albo samorządowego kolegium odwoławczego, czy też wcześniej skorzysta z prawa wniesienia takiego wniosku.

Jak się wydaje, Ordynacja podatkowa, dla zaznaczenia autonomiczności swych rozwiązań w stosunku do Kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie procedury, nie recypowała przedstawionego wyżej trybu zaskarżania decyzji w trybie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Przepis art. 221 tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej stanowił: „W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Ministra Finansów lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym”. W wyniku kilku nowelizacji tego przepisu ma on obecnie zastosowanie do decyzji wydanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, samorządowe kolegium odwoławcze oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁸. Niezależnie od znacznego rozszerzenia zakresu organów, od których przysługuje prawo złożenia owego niedewolutowanego odwołania, konstrukcja tego przepisu w związku z art. 52 p.p.s.a. nie przewiduje możliwości wyboru przez stronę, czy skorzysta z prawa wniesienia tego odwołania, czy też skarży bezpośrednio do sądu administracyjnego decyzję wydaną przez organy wskazane w art. 221 o.p. Nie jestem przekonany, czy takie różnice pomiędzy decyzjami organów administracji publicznej wydawanymi w reżimie Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej są racjonalne.

100

V

W postępowaniu administracyjnym, w którym obowiązuje reformacyjny model orzekania przez organy drugiej instancji, można zaobserwować tendencję tych organów do wydawania decyzji kasacyjnych – uchylających zaskarżoną decyzję i przekazujących sprawę do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji¹⁹. Przyczyn tego stanu rzeczy jest wiele. Jedną

¹⁸ Por art. 1 pkt 149 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

¹⁹ Por. W. Chróścielewski, *Kasacyjny czy reformacyjny model administracyjnego postępowania odwoławczego*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 1, s. 3 i nast.

z nich jest oportunizm osób podejmujących decyzje, inną obawą przed odpowiedzialnością w przypadku wydania decyzji reformacyjnej, która może okazać się nietrafna. Źródłem jeszcze innej, a wcale nie najmniej ważkiej przyczyny nadużywania uprawnień kasacyjnych była uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 stycznia 1983 r. (sygn. III AZP 7/82²⁰), w której uznano, że kasacyjna decyzja organu odwoławczego nie podlega zaskarżeniu do NSA, gdyż jej charakter przesądza o tym, że nie został wyczerpany tok instancji, skoro sprawa wraca do ponownego rozpoznania. Uchwała ta spotkała się z ostrą krytyką piśmiennictwa²¹, co nie zmieniło faktu, że obowiązywała ona aż do podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały z dnia 16 stycznia 1997 r. (sygn. III ZP 5/96²²), uznającej dopuszczalność składania skarg do sądu administracyjnego na takie decyzje. Jednak prawie czternastoletni okres obowiązywania uchwały z dnia 19 stycznia 1983 r. ugruntował u organów odwoławczych nawyk orzekania kasacyjnego nawet w tych sprawach, w których ewidentnie powinna być wydana decyzja reformatoryjna.

Ustawodawca przy okazji nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 2017 r. wprowadził w przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi istotne zmiany w odniesieniu do zaskarżania do sądu tych decyzji. Nie przysługuje bowiem w stosunku do nich skarga, ale na podstawie art. 64a p.p.s.a. można wnieść środek prawny w postaci „sprzeciwu od decyzji”, do którego stosuje się w kwestiach inaczej nieuregulowanych w tym prawie przepisy o skardze. Sprzeciw należy wnieść w terminie czternastu dni od dnia doręczenia decyzji, za pośrednictwem organu, który wydał decyzję kasacyjną (art. 64c § 1 i 2 p.p.s.a.). Organ ten powinien przesłać sprzeciw sądowi w terminie czternastu dni od jego otrzymania, o ile w tym czasie nie dokona autoweryfikacji swej decyzji. Sąd powinien rozpoznać sprzeciw w terminie trzydziestu dni od dnia jego wpływu, przy czym przedmiotem jego badania jest wyłącznie kwestia, czy organ odwoławczy nie naruszył przesłanek wydania decyzji kasacyjnych określonych w art. 138 § 2 k.p.a. (art. 64d § 1 i art. 64e p.p.s.a.). W przypadku, w którym sąd uwzględni sprzeciw, wtedy uchyla decyzję kasacyjną w całości, a ponadto może orzec o nałożeniu na organ administracji grzywny w wysokości do dziesięciokrotnego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia obowiązującego w gospodarce narodowej w poprzednim roku (art. 151a § 1 i art. 154 § 6 p.p.s.a.). Notabene można zauważyć, że sądy administracyjne

²⁰ OSNCP 1983, nr 9, poz. 1.

²¹ Por. glosy do tej uchwały: W. Dawidowicz, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r., III AZP 7/82, Państwo i Prawo* 1984, nr 2, s. 135 i nast.; Z. Janowicz, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r., III AZP 7/82, „Państwo i Prawo”* 1984, nr 2, s. 139 i nast.; J.P. Tarno, *W kwestii zaskarżalności decyzji kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Państwo i Prawo”* 1987, nr 3, s. 89 i nast.

²² OSNP 1997, nr 15, poz. 262.

bardzo rzadko korzystają z tego uprawnienia, a jeżeli już, to wymierzają te grzywny w bardzo niskiej wysokości²³. Od takiego wyroku nie przysługuje skarga kasacyjna, lecz na zamieszczone w nim postanowienie o nałożeniu grzywny służy zażalenie (art. 151a § 3 p.p.s.a.). Od wyroku oddalającego sprzeciw skarga kasacyjna służy, ale powinna być rozpoznana przez NSA w terminie 30 dni od dnia jej wpływu (art. 182 p.p.s.a.).

Warto mieć na uwadze to, że terminy rozpoznawania spraw przez sądy administracyjne nie są zbyt krótkie. Wojewódzkie sądy administracyjne załatwiają w terminie do 6 miesięcy 74,8% skarg, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w terminie do 2 lat od dnia wpływu załatwia 69,15% skarg kasacyjnych²⁴. Tak więc wprowadzona w stosunku do decyzji kasacyjnych wydawanych w postępowaniu administracyjnym ogólnym instytucja „sprzeciwu” zdecydowanie przyspiesza załatwienie sprawy administracyjnej.

To przypomnienie rozwiązań zawartych w przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które mają przeciwdziałać nadmiernemu wydawaniu decyzji kasacyjnych, pozwala zwrócić uwagę na fakt, że ze szkodą dla sprawności i szybkości postępowania podatkowego wskazane rozwiązania odnoszące się do sprzeciwu nie mają zastosowania do kasacyjnych decyzji organów podatkowych wydawanych na podstawie art. 233 § 2 o.p.

102

VI

Ostatnią ze znaczących różnic w zakresie postępowania odwoławczego pomiędzy postępowaniem administracyjnym ogólnym a postępowaniem podatkowym jest uprawnienie samorządowych kolegiów odwoławczych do wydawania decyzji reformacyjnych w postępowaniu drugoinstancyjnym.

W latach 1999–2003 obowiązywał w Kodeksie postępowania administracyjnego art. 138 § 3, który stanowił: „W sprawach należących do właściwości organów jednostek samorządu terytorialnego organ odwoławczy uprawniony jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu samorządowego.

²³ Por. np. postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. II SO/Bk 31/19, CBOSA.

²⁴ Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022*, Warszawa, marzec 2023, s. 14 i 18, <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php> (dostęp: 27.09.2023).

W pozostałych przypadkach organ odwoławczy, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji²⁵. Przepis ten został poddany w literaturze bardzo ostrej krytyce jako podważający reformacyjny charakter postępowania odwoławczego²⁶. Z tego powodu został on z dniem 1 stycznia 2004 r. uchylony.

Analogiczne rozwiązanie obowiązywało w postępowaniu podatkowym, gdyż z dniem 1 stycznia 1999 r. dodano do Ordynacji podatkowej art. 233 § 3²⁷, zbliżony swą treścią do art. 138 § 3 k.p.a. Po kilku zmianach redakcyjnych ten przepis Ordynacji podatkowej nadal obowiązuje i stanowi: „Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji”²⁸. Cytowany przepis został co prawda skreślony jednocześnie z art. 138 § 3 k.p.a. przez art. 53 pkt 2 ustawy wprowadzające ustawę Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ale przed upływem utraty mocy obowiązującej przez ten przepis ustawodawca nadał nowe brzmienie całemu artykułowi 233 o.p., modyfikując przede wszystkim jego § 1 pkt 2b²⁹. Nie zmienia to faktu, iż zastosowano rozwiązanie legislacyjne – *sui generis* – wybieg, dzięki któremu § 3 art. 233 nadal obowiązuje.

²⁵ Dodano go do Kodeksu postępowania administracyjnego na podstawie art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1126), a skreślono na podstawie art. 4 pkt 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (Dz.U. Nr 152, poz. 1271).

²⁶ Por. np. L. Żukowski w: R. Sawuła, L. Żukowski, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne oraz postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*, Przemysł 1999, s. 160–161; B. Adamiak, *Wpływ koncepcji ustrojowych na instytucje procesowego prawa administracyjnego*, [w:] E. Ura (red.), *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Międzynarodowa Konferencja Naukowa Olszanica 21–23 maja 2001 r., Rzeszów 2001, s. 19.

²⁷ Na mocy art. 142 pkt 14 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustroju państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668).

²⁸ To zadziwiające rozwiązanie legislacyjne było przedmiotem szczegółowej analizy w opracowaniu W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Procedura administracyjna a zasady poprawnej legislacji*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji jubileuszowej Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 2005, s. 106–109.

²⁹ Por. art. 1 pkt 159 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

Można zastanawiać się, czy konstrukcja przyjęta w Ordynacji podatkowej – uniemożliwiająca samorządowemu kolegium odwoławczemu wydawanie decyzji reformacyjnych w sprawach pozostawionych uznaniu administracyjnemu – nie jest bardziej trafna niż ta przyjęta w Kodeksie postępowania administracyjnego. Kolegia te, których skład jest powoływany przez Prezesa Rady Ministrów, a jednocześnie mają one status państwowych jednostek budżetowych, są *de facto* organami administracji rządowej. Wyłączenie możliwości dokonywania zmian decyzji podatkowych wydawanych przez samorządowe organy podatkowe chroni w ten sposób samodzielność jednostek samorządu terytorialnego.

VII

104

Zaprezentowane wyżej rozważania dobitnie wskazują, że oba postępowania – postępowanie administracyjne ogólne (uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego) i postępowanie podatkowe (unormowane w przepisach Ordynacji podatkowej) – zaczynają się od siebie coraz bardziej oddalać. Nie jestem przekonany, czy jest to trend pozytywny, tym bardziej że w przypadku niewykonania w sposób dobrowolny obowiązków wynikających z decyzji podatkowych organy podatkowe muszą wszcząć i prowadzić postępowanie egzekucyjne na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁰. Zgodnie zaś z art. 18 tej ustawy, o ile jej przepisy nie stanowią inaczej, w postępowaniu tym – a więc w postępowaniu egzekucyjnym – stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, którego przecież organy podatkowe w swym orzecznictwie nie stosują.

Bibliografia

Adamiak B., *Wpływ koncepcji ustrojowych na instytucje procesowego prawa administracyjnego*, [w:] E. Ura (red.), *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Międzynarodowa Konferencja Naukowa Olszanica 21–23 maja 2001 r., Rzeszów 2001.

Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.

³⁰ Dz.U. z 2022 r., poz. 479.

- Brzeziński B., Nykiel W., *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6.
- Chróścielewski W., *Kasacyjny czy reformacyjny model administracyjnego postępowania odwoławczego*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 1.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., *Procedura administracyjna a zasady poprawnej legislacji*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji jubileuszowej Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 2005.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2021.
- Dawidowicz W., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r.*, III AZP 7/82, „Państwo i Prawo” 1984, nr 2.
- Janowicz Z., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r.*, III AZP 7/82, „Państwo i Prawo” 1984, nr 2.
- Kmiecik Z., Chróścielewski W. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 r.*, Warszawa, marzec 2023, <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php> (dostęp: 27.09.2023).
- Sawuła R., Żukowski L., *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne oraz postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*, Przemysł 1999.
- Tarno J.P., *W kwestii zaskarżalności decyzji kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 3.
- Tarno J.P., *Zasada dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

Akty prawne

- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 173).
- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 174).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r., poz. 2505).
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383).
- Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1126).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1634).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (Dz.U. Nr 152, poz. 1271).

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

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

Streszczenie

Przez 17 lat, począwszy od 1981 r., postępowanie podatkowe prowadzone było na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Wejście w życie z dniem 1 września 1981 r. Ordynacji podatkowej zburzyło ten ujednolicony model postępowania prowadzonego przez organy administracji publicznej, do których zalicza się także organy podatkowe. Jednak do Ordynacji podatkowej przejęto znaczną część przepisów Kodeksu o postępowaniu administracyjnym ogólnym. Z biegiem czasu, w wyniku licznych, a jednocześnie odrębnych nowelizacji tych dwóch kluczowych dla organów administracji aktów prawnych, regulacje w nich zawarte zaczęły się od siebie oddalać. Niejednokrotnie to wprowadzone do Ordynacji podatkowej rozwiązania procesowe były następnie kopiowane do Kodeksu postępowania administracyjnego. Jednak nowelizacja kodeksu z 2017 r. i związana z nią zmiana przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi spowodowały, że w zakresie postępowania odwoławczego pomiędzy dwiema „bliźniaczymi” regulacjami pojawiły się znaczące różnice. Przedmiotem opracowania jest właśnie analiza różnic pomiędzy tymi unormowaniami. Autor wykazuje, że obie regulacje zaczynają się od siebie coraz bardziej oddalać. Ponad 26-letni okres obowiązywania Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że powrót do rozwiązania, w którym zamieszczone byłyby w niej wyłącznie przepisy szczególne postępowania podatkowego, a w pozostałym zakresie stosowano by przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, jest mało realny.

Słowa kluczowe: postępowanie administracyjne ogólne, postępowanie podatkowe, wymogi formalne odwołania, skutki wniesienia odwołania, odwołanie dewolutywne i odwołanie niedewolutywne, nadużywanie decyzji kasacyjnych w praktyce funkcjonowania organów odwoławczych, samorządowe kolegia odwoławcze a decyzje reformacyjne

*Bogusław Dauter*¹

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie – wybrane zagadnienia

1. Uwagi wprowadzające – zakres związania sądu

Przepis art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi² wprowadza wyjątek od zasady niezwiązania sądu zarzutami i wnioskami skargi. Wynika to wprost zarówno z art. 134 § 1 *in fine* p.p.s.a, jak i art. 57a zd. drugie p.p.s.a., zgodnie z którymi sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Czytając ten przepis systemowo, w związku z art. 183 § 1 p.p.s.a. należy przyjąć, że w przypadku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) to związanie ma podwójny charakter – raz zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną, dwa granicami skargi kasacyjnej. Innymi słowy, zarzuty skargi kasacyjnej muszą mieścić się w granicach zarzutów skargi i powołanej w niej podstawy prawnej. Oczywiście w zakresie zarzutów procesowych skarżący nie będzie związany w kwestionowaniu naruszenia tych przepisów przez sąd administracyjny w toku postępowania sądowoadministracyjnego.

Jakkolwiek prawidłowo zredagowana skarga powinna składać się z dwóch zasadniczych części, to jest petitum skargi i jej uzasadnienia, to w przypadku braku takiego wyraźnego rozróżnienia granic związania należy poszukiwać w całym piśmie (skardze), a nie ograniczać się wyłącznie do jej części wstępnej, co absolutnie nie oznacza, że sąd administracyjny

¹ Bogusław Dauter – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0002-9325-8240>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.

może poszukiwać uchybień prawa materialnego lub procesowego, których w skardze *de facto* nie ma.

Trzeba pamiętać, że celem postępowania interpretacyjnego jest ocena stanu faktycznego i proponowanego we wniosku rozstrzygnięcia, a nie rozstrzygnięcie sytuacji prawnopodatkowej strony składającej wnioski. Zgodnie bowiem z art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Nie jest w związku z tym dopuszczalne, aby – czy to na etapie postępowania interpretacyjnego, czy też tym bardziej sądowno-administracyjnego – wyjść poza granice stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego przez niego stanu faktycznego.

W orzecznictwie NSA prezentowany jest pogląd, że nawet jeśli jakiś przepis zostanie wskazany lub zacytowany w uzasadnieniu skargi na interpretację indywidualną, to nie można uznać, aby doszło w ten sposób do prawidłowego sformułowania zarzutu, jeżeli ponadto nie określono, w jaki sposób doszło do naruszenia wskazanej lub przytoczonej normy prawnej⁴. Ten punkt widzenia moim zdaniem zasługuje na akceptację. Zasadnie bowiem zbliża rygorystyk formalny przy rozpoznaniu skargi na interpretację do rozpoznawania skarg kasacyjnych. Przytoczyć jednak należy treść uchwały pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r. (sygn. I OPS 10/09), zgodnie z którą przytoczenie podstaw kasacyjnych, rozumiane jako wskazanie przepisów, które – zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną – zostały naruszone przez wojewódzki sąd administracyjny, nakłada na NSA, stosownie do art. 174 pkt 1 i 2 oraz art. 183 § 1 p.p.s.a., obowiązek odniesienia się do wszystkich zarzutów przytoczonych w podstawach kasacyjnych⁵. Uchwałą tą, jakkolwiek odnoszącą się do rozpoznawania skarg kasacyjnych, sądy pierwszej instancji mogłyby posiłkować się przy rozpoznawaniu skarg na interpretację indywidualne.

W praktyce dość często zdarza się, że przy zarzucie błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania prawa materialnego skarżący nie wskazuje wszystkich przepisów, które przy prawidłowej wykładni mogły mieć w danej sprawie zastosowanie. Czy w związku z tym sąd administracyjny, dokonując oceny zarzutu, ograniczony jest tylko prze-

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

⁴ Zob. wyroki NSA: z dnia 18 października 2018 r., sygn. I FSK 1778/16, LEX nr 2583576; z dnia 23 października 2019 r., sygn. I FSK 1346/17, LEX nr 2750776.

⁵ „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2010, nr 1, poz. 1.

pisami wskazanymi w zarzucie, czy też przy dokonywaniu ich wykładni może posiłkować się innymi jeszcze przepisami? Należy się opowiedzieć za tym drugim stanowiskiem. Trudno byłoby sobie wyobrazić, aby sąd, dokonując wykładni przepisu x, zrezygnował z wykładni systemowej odwołującej się do przepisu y, którego już skarżący nie przywołał w skardze. Istotne jest, że strona wskazała przepis wiodący, stanowiący istotę interpretacyjnego rozstrzygnięcia.

Oczywiście inna sytuacja zachodzi w przypadku błędnie powołanego przepisu, niewłaściwej jednostki redakcyjnej lub niewskazania konkretnej jednostki redakcyjnej. W takich przypadkach sąd ograniczy się do wskazania wady sformułowanego zarzutu i odstąpi od jego oceny. Nie ma bowiem podstawy prawnej do poszukiwania przepisu właściwego, który powinien być powołany, ani tym bardziej do wyjścia poza granice zaskarżenia. Sąd nie może bowiem przy podejmowaniu rozstrzygnięcia uwzględnić innych naruszeń prawa niż wskazane w skardze, nawet jeżeli takie naruszenia dostrzeże.

Niestety, w praktyce zdarza się, że sąd, nie bacząc na sformułowane zarzuty i związanie nimi, rozpoznaje sprawę w jej całości, tak jakby art. 57a p.p.s.a. nie istniał. Wzruszenie takiego wyroku jest możliwe tylko w postępowaniu odwoławczym (kasacyjnym) i tylko przy prawidłowo sformułowanym zarzucie kasacyjnym. Skarżąca kasacyjnie strona „wchodzi” w merytoryczną polemikę z wadliwym stanowiskiem sądu, co oczywiście jest nieskuteczne, ponieważ NSA jest również związany zarzutami skargi i poza nie wyjść nie może. Byłoby to oczywiście obejście art. 57a w zw. z art. 183 § 1 p.p.s.a. Innymi słowy, NSA przy braku w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 57a p.p.s.a. (wyjścia poza granice skargi) nie jest władny z tej przyczyny uchylić wadliwego orzeczenia sądu pierwszej instancji. W takim przypadku uprawomocnią się wywody sądu pierwszej instancji w części wykraczającej poza sformułowane zarzuty skargi. Naczelny Sąd Administracyjny bierze pod rozwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania.

2. Naruszenie przepisów postępowania

W istotnym dla opracowania zakresie art. 57a p.p.s.a. stanowi, że skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisów prawa materialnego. Językowa

wykładnia przywołanej części przepisu wskazuje, że ustawodawca wyczerpująco określił sposoby naruszenia prawa. To oznacza, że skarga może być oparta wyłącznie na zarzutach wskazanych w przepisie⁶.

Niewskazanie w skardze na interpretację indywidualną przynajmniej jednego zarzutu, zgodnie z art. 57a p.p.s.a., powinno być potraktowane jako brak formalny skargi, co w związku z treścią art. 49 § 1 p.p.s.a. skutkować będzie wezwaniem skarżącego do uzupełnienia braków formalnych skargi przez wskazanie w zarzucie sposobu naruszenia prawa wyszczególnionego w przywołanym art. 57a p.p.s.a.⁷ Ten punkt widzenia zasługuje na aprobatę.

Nieuzupełnienie braków w wyznaczonym terminie spowoduje odrzucenie skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Uzupełnienie tego braku nie jest możliwe przez sąd w toku postępowania sądowoadministracyjnego (art. 57a zd. drugie p.p.s.a. w zw. z art. 134 § 1 *in fine* p.p.s.a.). W konsekwencji stwierdzony brak uniemożliwia nadanie skardze dalszego biegu (zob. art. 49 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

Nie jest natomiast możliwe domaganie się przez sąd od strony skarżącej prawidłowego (właściwego) sprecyzowania naruszenia prawa. Nie można w związku z tym odrzucić skargi lub odmówić jej merytorycznego rozpoznania z tego powodu, że treść zarzutów została nieporadnie sformułowana w petitum lub uzasadnieniu skargi. Zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet* podstawowe znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, tym bardziej że ustawodawca nie skorelował treści art. 57a p.p.s.a. ani z art. 174 p.p.s.a., do którego jest w jakimś sensie zbliżony, ani tym bardziej z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a., zwłaszcza w odniesieniu do przesłanki naruszenia przepisów postępowania.

Zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie przyjmuje się zgodnie, że granice dla zawartej w interpretacji indywidualnej wypowiedzi organu wyznaczają z jednej strony przedstawione we wniosku okoliczności faktyczne, z drugiej zaś problem prawny wyartykułowany w stanowisku wnioskodawcy co do oceny prawnej tych okoliczności faktycznych⁸. Z tych też powodów w odniesieniu do zarzutu naruszenia przepisów postępowania należy z jednej strony mieć na uwadze, że nie

⁶ Zob. A. Janowska, *Kontrola sądowa aktów wydawanych w ramach postępowania z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 32–39.

⁷ Zob. G. Zalizowski, *Wymogi skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego w kontekście dopuszczalności jej odrzucenia – zarys problemu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 4, s. 75–88.

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 31 maja 2012 r., sygn. II FSK 2319/10, LEX nr 1163447; G. Dźwigala, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11, s. 50–54.

tylko organ interpretacyjny, ale również sąd administracyjny, kontrolujący legalność interpretacji indywidualnej, ściśle związany jest okolicznościami faktycznymi podanymi we wniosku o wydanie interpretacji⁹, z drugiej zaś ustawodawca zasadnie wyłączył w postępowaniu interpretacyjnym odpowiednie stosowanie przepisów podatkowego postępowania dowodowego, co istotnie zawężyło możliwość stawiania zarzutu naruszenia przepisów postępowania. Trudność jego prawidłowego sformułowania polega również na tym, że w kontekście art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a. pożądany skutek (uchylenia interpretacji) strona skarżąca może osiągnąć, jeżeli wykaze, że naruszenie przepisów postępowania mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W orzecznictwie i piśmiennictwie wskazuje się również, że zwrot normatywny „mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy” należy wiązać z hipotetycznymi następstwami uchybień przepisom postępowania. Oznacza to po stronie skarżącego obowiązek uzasadnienia, że następstwa stwierdzonych uchybień były na tyle istotne, iż kształtowały lub współkształtowały treść kwestionowanego orzeczenia¹⁰. W przypadku sądu oznacza to konieczność ustalenia, czy w konkretnej sprawie dane uchybienie mogło spowodować wydanie orzeczenia o innej treści niż to, które rzeczywiście zostało wydane. Nie ma natomiast potrzeby pozytywnego ustalania treści tego hipotetycznego orzeczenia, aby skonkretyzować, na czym mogłyby polegać ewentualne różnice. W tym kontekście mówi się także o uprawdopodobnieniu możliwości odmiennego wyniku sprawy¹¹. Z naruszeniem przepisów postępowania w sposób istotny będziemy mieli do czynienia np. w przypadku wyjścia przez organ interpretacyjny poza ramy postępowania wyznaczone przez art. 14b § 3 i art. 14c § 1 o.p., co spowoduje, że wydana zostanie interpretacja o innej treści, niż należałoby oczekiwać, gdyby do tego naruszenia przepisów postępowania nie doszło. Organ nie może bowiem dokonywać oceny stanowiska, którego sam wnioskujący o udzielenie interpretacji nie wyraził ani co do okoliczności nienależących do stanu faktycznego. Ten brak uniemożliwia

⁹ Zob. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA): w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. III SA/Wa 1199/17, LEX nr 2481392 i we Wrocławiu z dnia 2 lipca 2020 r., sygn. I SA/Wr 984/19, LEX nr 305264.

¹⁰ Por. wyroki Sądu Najwyższego (SN): z dnia 21 marca 2006 r., sygn. I CSK 63/05, niepubl. i z dnia 21 marca 2007 r., sygn. I CSK 459/06, niepubl.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Wr 653/19 LEX nr 2976415; T. Wiśniewski, *Apelacja i kasacja. Nowe środki odwoławcze w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1996, s. 167; B. Dauter, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018, s. 357.

¹¹ Por. M. Łochowski, *Glosa do wyroku SN z 6 kwietnia 1998 r.*, I CKN 595/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 1998, nr 12, poz. 211.

realizację celu wydania interpretacji, czyli uzyskania przez podatnika rzetelnej i pełnej informacji o jego sytuacji prawnopodatkowej w konkretnym stanie faktycznym¹².

3. Błąd wykładni lub niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisu prawa materialnego

Naruszenie prawa materialnego może mieć formę błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Przed przystąpieniem do omówienia znaczenia przywołanych zwrotów normatywnych należy podkreślić, że wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, jeżeli ten do niej się stosuje¹³. Oznacza to, że kontrola sądów administracyjnych powinna obejmować nie tylko warstwę formalną orzeczeń, lecz także element oceny prawnej, skoro to właśnie ta ocena decyduje o ustaleniu bądź nieustaleniu dla strony określonych uprawnień podatkowych o charakterze gwarancyjnym¹⁴.

Zwrot normatywny „dopuszczenie się błędu wykładni” należy rozumieć w sposób tożsamy z zamieszczonym w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zwrotem „naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię”, co – najogólniej rzecz ujmując – oznacza mylne rozumienie treści przepisu. Postawienie takiego zarzutu wymaga od strony skarżącej wskazania, jak w jej ocenie powinien być rozumiany dany przepis prawa materialnego. W orzecznictwie NSA błędna wykładnia przejawia się w nieprawidłowym zrekonstruowaniu normy prawnej z konkretnego przepisu (przepisów), polegającym na mylnym zrozumieniu jej treści lub znaczenia albo na niezrozumieniu intencji prawodawcy bądź też zastosowaniu normy nieobowiązującej¹⁵. W przypadku drugiej formy naruszenia prawa materialnego ustawodawca w art. 57a p.p.s.a. bardziej złagodził rygor jej wykazania, niż ma to miejsce w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. W art. 57a p.p.s.a. ustawodawca

¹² Zob. wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., sygn. II FSK 2419/16, LEX nr 2556329.

¹³ Zob. wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2372/17, LEX nr 2706108.

¹⁴ Zob. G. Dźwigała, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego...*, s. 50–54.

¹⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1911/18, LEX nr 3096145.

jedynie zobligował skarżącego do wskazania na „niewłaściwą ocenę co do zastosowania przepisu prawa materialnego”. Jest to niewątpliwie podyktowane tym, że w przypadku interpretacji indywidualnych stan faktyczny nie jest ustalany, a jedynie w sposób wiążący dla organu interpretacyjnego i sądu administracyjnego przedstawiany przez wnioskodawcę w jego wniosku. Przykładowo: jeśli podmiot wnoszący o wydanie interpretacji indywidualnej sam nazywa pewne obiekty urządzeniami technicznymi, to organ interpretacyjny powinien przyjąć, że w tym zakresie wnioskodawca nie ma wątpliwości faktyczno-prawnych i kwestia ta nie powinna podlegać ocenie w postępowaniu interpretacyjnym. Nawet jeżeli organ uzna, że taka kwalifikacja obiektu jest błędna, to może ją korygować w postępowaniu podatkowym, ale nie w postępowaniu interpretacyjnym.

Wyrażana przez skarżącego w skardze do sądu administracyjnego ocena co do niewłaściwego zastosowania przepisu prawa materialnego może wiązać się z zarzuceniem zastosowania normy prawnej, która nie powinna być w danym stanie faktycznym zastosowana, albo wiązać się z niezastosowaniem normy prawnej, która w ocenie skarżącego powinna być zastosowana w sprawie ze względu na przedstawiony stan faktyczny. Niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisu prawa materialnego przez sąd administracyjny rozumiana jest więc jako sytuacja polegająca albo na bezzasadnym tolerowaniu błędu subsumcji popełnionego przez organ interpretacyjny, albo wręcz przeciwnie – na bezzasadnym zarzuceniu organowi popełnienia takiego błędu.

Podobnie jak w przypadku zarzutów naruszenia przepisów postępowania również w przypadku zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego ich skuteczność należy konfrontować z treścią art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1, a konkretnie lit. a p.p.s.a., który to przepis uzależnia uchylenie indywidualnej interpretacji od wpływu na wynik sprawy. Ustawodawca nie sprecyzował, co należy rozumieć przez naruszenie prawa materialnego „mające wpływ na wynik sprawy”. Przyjmuje się powszechnie, że brak takiego wpływu wystąpi w sytuacji, gdy nawet przy prawidłowym zastosowaniu prawa materialnego treść decyzji lub postanowienia byłaby taka sama.

Obie formy naruszenia prawa materialnego nie wykluczają się wzajemnie, niewłaściwe zastosowanie prawa jest bowiem często konsekwencją błędnej wykładni, a ponadto dopuszczalny jest błąd podwójny, niezależny, polegający na tym, że dokonujący wykładni nie tylko wadliwie przyjął, iż stan faktyczny odpowiada hipotezie określonej normy prawnej, lecz również, stosując ją, błędnie odczytał dyspozycję lub sankcję¹⁶.

¹⁶ Zob. B. Gruszczyński w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 378.

4. Zakres zaskarżenia i jego konsekwencje przy orzekaniu przez sąd administracyjny

Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 *ab initio* p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję w całości lub w części. Czytając ten przepis systemowo w związku z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a., należy przyjąć, że również pisemną interpretację sąd może uchylić w całości lub w części. Skoro tak, to także strona ma możliwość zaskarżenia interpretacji w całości lub w części, o ile takie ewidentnie wyodrębnione części interpretacja posiada. Przykładowo będzie to miało miejsce, jeżeli interpretacja zawiera oceny w kilku przedstawionych przez wnioskodawcę zagadnieniach (pytaniach). Wówczas niezadowolenie wnioskodawcy w przypadku oceny jednego z nich może skutkować zaskarżeniem interpretacji tylko w tym zakresie. W pozostałym zakresie interpretacja stanie się prawomocna. Uwzględnienie skargi przez sąd administracyjny w tym przypadku skutkować będzie uchYLENIEM interpretacji w części zaskarżonej.

Jeżeli wnioskodawca zaskarży w omawianym przypadku interpretację w całości, a sąd administracyjny uwzględni skargę tylko w zakresie jednego pytania, rozstrzygnięcie sądu administracyjnego będzie brzmiało następująco: uchyla zaskarżoną interpretację w części pytania pierwszego, w pozostałej części skargę oddala. Orzeczenie takiej treści sądu administracyjnego pierwszej instancji może być przedmiotem zaskarżenia przez obie strony postępowania sądownoadministracyjnego (skarżącego i Szefa Krajowej Informacji Skarbowej). Zakres zaskarżenia jest ograniczony granicami skargi na interpretację. Przykładowo: organ interpretacyjny może zaskarżyć wyrok w części uchylającej interpretację, skarżący w części oddalającej skargę. Uwzględnienie skargi kasacyjnej organu i oddalenie skargi kasacyjnej skarżącego przez NSA spowoduje uchYLENIE wyroku sądu pierwszej instancji w części pytania pierwszego. W pozostałym zakresie wyrok sądu administracyjnego pierwszej instancji stanie się prawomocny i nie będzie mógł być kwestionowany w ewentualnym dalszym postępowaniu.

Bardziej skomplikowana sytuacja zachodzi, jeżeli wnioskodawca (skarżący) będzie chciał zaskarżyć interpretację w jeszcze węższym zakresie, np. w zakresie naruszenia przepisów postępowania albo naruszenia przepisów prawa materialnego, albo jeszcze węższej, bo w części jednego z przepisów w zakresie błędnie dokonanej przez organ interpretacyjny wykładni. W takiej sytuacji należy zaskarżyć interpretację w całości, wiążąc sąd administracyjny granicami zaskarżenia, np. co do błędu wykładni jednego z przepisów. Jak zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, skutek

interpretacji należy oceniać przede wszystkim na podstawie jej sentencji, w której organ interpretacyjny wypowiada się o prawidłowości albo nieprawidłowości stanowiska wyrażonego we wniosku¹⁷.

Uwzględniając taką skargę, sąd administracyjny może oddalić skargę, „uwzględniając” ją jednak w zakresie oceny prawnej kwestionowanego przepisu i przyjmując ocenę prawną zgodną ze stanowiskiem skarżącego, albo uchylić zaskarżoną interpretację w całości, jeżeli uzna, że błąd w wykładni miał wpływ na wynik sprawy. To pierwsze rozwiązanie nie chroni wnioskodawcy w rozumieniu art. 14k § 1 o.p., co najwyżej ogólnie wiąże z art. 170 p.p.s.a.

Na etapie postępowania sądownoadministracyjnego organ interpretacyjny może uwzględnić skargę wyłącznie w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. w nieprzekraczalnym terminie trzydziestu dni od dnia jej otrzymania. W takim przypadku sąd administracyjny na podstawie art. 161 pkt 3 p.p.s.a. umarza postępowanie w sprawie. W innych sytuacjach, np. złożenia przez organ interpretacyjny pisma procesowego, w którym uznaje on swoje dotychczasowe stanowisko za nieprawidłowe, żadną miarą nie zwalnia się sądu od zajęcia merytorycznego stanowiska w sprawie i zawarcia własnej oceny o niezgodności interpretacji indywidualnej z obowiązującym prawem. Sąd nie może ograniczyć swojej wypowiedzi do przytoczenia stanowiska organu zajętego w piśmie¹⁸.

Bibliografia

- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018.
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgodka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Dźwigła G., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11.
- Janowska A., *Kontrola sądowa aktów wydawanych w ramach postępowania z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kłóskowski K., Łatka K., *Czy warunkowa interpretacja indywidualna chroni podatnika?*, „Doradztwo Podatkowe” 2011, nr 12.
- Łochowski M., *Glosa do wyroku SN z 6 kwietnia 1998 r., I CKN 595/97*, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 1998, nr 12, poz. 211.

¹⁷ K. Kłóskowski, K. Łatka, *Czy warunkowa interpretacja indywidualna chroni podatnika?*, „Doradztwo Podatkowe” 2011, nr 12, s. 47–50.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., sygn. I FSK 1312/17, LEX nr 2945405.

Wiśniewski T., *Apelacja i kasacja. Nowe środki odwoławcze w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1996.

Zalizowski G., *Wymogi skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego w kontekście dopuszczalności jej odrzucenia – zarys problemu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 4.

Akty prawne

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

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie stanowi o skardze na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Autor analizuje w nim przesłanki dopuszczalności takiej skargi do sądu administracyjnego, związanie sądu zarzutami skargi i możliwą treść rozstrzygnięcia sądu. Zwraca także uwagę na związanie sądu pierwszej instancji zarzutami skargi w kontekście ewentualnego postępowania kasacyjnego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Słowa kluczowe: skarga, pisemna interpretacja przepisów prawa podatkowego, związanie zarzutami skargi, błąd wykładni, niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisów prawa materialnego

*Teresa Dębowska-Romanowska*¹

O wynikającym z art. 217 w związku z art. 8 ust. 2 obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji RP

1. Powszechność, uniwersalność i wielopostaciowość obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji RP

Artykuł 8 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² podkreśla jej rolę jako najwyższego prawa Rzeczypospolitej Polskiej, jej normatywny charakter, a także obowiązek jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie możliwości takiego bezpośredniego stosowania nie są przez samą Konstytucję wprost wyłączone³.

Każdy zatem zwrot językowy użyty w Konstytucji objęty jest domniemaniem, iż sam lub wraz z innymi zwrotami użytymi w Konstytucji nadaje się do rekonstrukcji normy prawnej wyznaczającej powinnościowe zachowanie adresata.

W systemie źródeł prawa regulujących daną dziedzinę Konstytucja zajmuje nadrzędną pozycję z racji tego, że jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej. Jej unormowania mają charakter pierwotny i samoistny – co oczywiście nie oznacza, że wszelkie unormowania ustawowe mają mieć charakter pochodny czy wykonawczy w stosunku do niej. Oznacza jednak, że użyte w niej zwroty językowe, w tym określające instytucje, zasady ustrojowe czy prawa i wolności obywatelskie oraz ich

¹ Teresa Dębowska-Romanowska – profesor doktor habilitowana, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0002-2682-6973>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

³ M. Safjan, *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 89 i nast. oraz literatura i orzecznictwo tam podane.

obowiązki mają swoje autonomiczne znaczenie, które powinno być interpretowane w pierwszym rzędzie w kontekście samej Konstytucji – nie zaś poprzez przywołanie definicji ustawowych⁴.

Odwołanie się do tzw. pojęć zastanych, czyli pojęć, których znaczenie utrwalone jest wieloletnią (często wielowiekową) tradycją instytucjonalną, regulacjami prawa pozytywnego, poglądami orzecznictwa i doktryny – mimo że są one pomnikami i wyznacznikami kultury prawnej – w świetle art. 8 ust. 1 Konstytucji powinno mieć charakter wyjątkowy. Założono bowiem, że nie tylko w zakresie regulacji ustroju władz i organów (prawo organiczne), ale i życia społecznego Konstytucja jest aktem zupełnym i niejako „samowystarczalnym”, jeśli chodzi o możliwość rekonstrukcji norm prawnych nadających się do stosowania⁵.

Obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji – jak już wielokrotnie pisałam – ma charakter uniwersalny i wielopostaciowy. Jest to obowiązek wszystkich władz i organów publicznych, ale i obowiązek społeczny, spoczywający na wszystkich, w tym przede wszystkim na przedstawicielach zawodów prawniczych⁶.

Wielopostaciowość realizacji obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji wiąże się z jednej strony z samym tekstem normatywnym ustawy zasadniczej, w którym zawarto ogólne zapisy zasad ustrojowych, wartości spajających społeczeństwo we wspólnotę, praw i wolności oraz środków ich ochrony, obowiązków obywatelskich, instytucji. Każdy z nich z natury rzeczy musi charakteryzować się innym stopniem konkretności, precyzji i zupełności sformułowań – adekwatnie do materii, którą reguluje. Rzutuje to oczywiście na sam proces bezpośredniego stosowania – ze względu na to, że w niektórych sytuacjach mamy do czynienia z oczywistością zachowań zgodnych (niezgodnych) z Konstytucją, co przyspiesza zarówno instytucjonalną, jak i społeczną kontrolę działań władz publicznych. Niemniej jednak obowiązek bezpośredniego stosowania dotyczy całości materii konstytucyjnej, ponieważ art. 8 ust. 2 Konstytucji wprowadza

⁴ Por. *ibidem*; P. Tuleja, *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 319 i nast.; S. Wronkowska, *O niektórych osobowościach konstytucji i jej interpretacji*, [w:] M. Smolarek (red.), *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016.

⁵ R. Piotrowski, *Pojęcia zastane w Konstytucji RP. Dylematy teorii i praktyki*, [w:] T. Giero (red.), *Źródła prawa. Teoria i praktyka*, Warszawa 2016; por. także zdanie odrębne sędziego Trybunału Konstytucyjnego (TK) M. Zubika do wyroku TK z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. K 31/12 OTK ZU 2013, seria A, nr 8, poz. 121.

⁶ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Znaczenie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa – bezpośrednio stosowanie Konstytucji, autonomiczność definicji i pojęć zawartych w Konstytucji*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych, prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020, s. 145 i nast.

domniemanie, że cała jej treść normatywna nadaje się do bezpośredniego stosowania – z wyjątkiem konstytucyjnych wyłączeń.

Jest jednak jasne, że te postanowienia Konstytucji, które charakteryzują się większym stopniem konkretności i precyzji (jednoznaczności), łatwiej poddają się bezpośredniemu stosowaniu – choć nie można się nigdy zgodzić ze zdaniem, że owa precyzja i konkretność to warunek konieczny, by w ogóle można było do bezpośredniego stosowania dopuścić⁷.

Do sytuacji, w których mamy do czynienia z normami wywiedzionymi z Konstytucji, charakteryzującymi się konkretnością i precyzją, należą definicje instytucji i restrykcje.

Trzeba przy tym zauważyć, że realizacja tego obowiązku przybiera inną postać, gdy mamy do czynienia z wyrażonymi wprost restrykcjami konstytucyjnymi tworzącymi bezwzględne nakazy i zakazy skierowane do władz i organów⁸ czy z konstytucyjnymi definicjami instytucji zawartymi wprost w specjalnie poświęconej tej materii jednostce legislacyjnej (*vide* definicja ustawy podatkowej w cz. II art. 217), inną, gdy definicja musi być wyprowadzona z całego kontekstu konstytucyjnego, a wreszcie jeszcze inną, gdy budowanie definicji musi być wsparte pojęciami „zastanymi” albo nawet zastąpione tymi ostatnimi.

Z punktu widzenia samego brzmienia art. 8 to rozróżnienie nie jest istotne ze względu na to, że wprowadza on domniemanie, iż całość postanowień Konstytucji nadaje się do bezpośredniego stosowania – chyba że ona sama stanowi inaczej (wyłącza bezpośredniość). Obowiązek bezpośredniego stosowania nie znika i nie może się rozpląnąć w nieokreśloności, by być instytucją na pokaz.

Jest oczywiste, że ten radykalizm art. 8 ust. 1 musiał być w praktyce skonfrontowany z realiami. Trudno oczekiwać, że materia Konstytucji poświęcona zostanie zdefiniowaniu wprost, przykładowo: „własności i innym prawom majątkowym (art. 64), ciężarom i świadczeniom publicznym” (art. 84), „przedmiotom opodatkowania” itd.

Rzecz jednak w tym, że art. 8 niewątpliwie nie zwalnia tworzących i stosujących prawo z obowiązku budowania definicji tych instytucji na poziomie konstytucyjnym na podstawie kontekstu konstytucyjnego uzupełnionego jedynie wyjątkowo cechami wywodzonymi z tzw. pojęć zastanych. Jednak i samo posługiwanie się pojęciami zastanymi, poza tym oczywistym zastrzeżeniem, że nie mogą one być sprzeczne z Konstytucją, nie jest dowolne.

⁷ Tak stwierdził m.in. A. Kabat, *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2, s. 11.

⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radziejewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemieniewskiego*, Warszawa 2014, s. 65 i nast.

Obowiązują w tym zakresie dodatkowe konstytucyjne wymagania i zastrzeżenia wywodzone z art. 8 i stanowiące jego dalszy ciąg.

Po pierwsze, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek udowodnienia niemożności wywiedzenia definicji użytych w Konstytucji terminów i zwrotów z kontekstu konstytucyjnego (w całości lub w części) i tylko w tym zakresie odwołanie się do tych pojęć.

Po drugie, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek nadania tak ustalonym – tzn. w całości na podstawie Konstytucji, w części na podstawie Konstytucji, a w części na podstawie pojęć zastanych i wreszcie ustalonym wyłącznie na podstawie pojęć zastanych – terminom i zwrotom znaczenia normatywnego, tj. kreującego bezpośrednio prawa i obowiązki adresatów, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Po trzecie wreszcie, na tworzących i stosujących prawo ciąży obowiązek konstruowania tych definicji w taki sposób, by dawały one możliwość najbardziej uniwersalnego i powszechnego zastosowania ze względu na to, że tak ma być stosowana Konstytucja.

2. O zdefiniowaniu niektórych terminów i zwrotów użytych w art. 217 na podstawie kontekstu konstytucyjnego

120

Biorąc pod uwagę te wymagania i zastrzeżenia oraz odnosząc je do art. 217, należy podejmować próby zdefiniowania wszystkich terminów i zwrotów językowych w nim użytych. W opracowaniu skupię się na próbie ustalenia znaczenia zwrotu: „nakładanie podatków, innych danin publicznych [...] następuje w drodze ustawy” oraz terminów w nim użytych.

Termin „nakładanie” i zwrot „nakładanie podatków i innych danin publicznych” mogą być zdefiniowane w odniesieniu do słowa „nakładanie” wyłącznie na poziomie i w kontekście konstytucyjnym.

Odniesienia te to art. 84, jeśli chodzi o rozumienie „nakładania” jako samego procesu prawotwórczego kreującego w drodze ustaw o budowie określonej w art. 217 podatek lub inną daninę publiczną, a zarazem prowadzącego do obciążania podmiotów obowiązkiem publicznym świadczenia danin, w tym przede wszystkim podatków, oraz (ewentualnie) innymi ciężarami publicznymi mającymi zapewnić efektywne wywiązywanie się z tego obowiązku. W „nakładaniu” mieści się bowiem niewątpliwie zarówno „obciążanie ciężarem publicznym”, jak i jego „wprowadzanie” w znaczeniu czasowym i terytorialnym.

Oznacza to także przesunięcie kompetencji do „nakładania” na rzecz władzy ustawodawczej w szerszym nawet zakresie, niż ma to miejsce w przypadku nakładania innych obowiązków. Jako wyraz suwerenności państwa przynależy ono do parlamentu nie tylko w zakresie zwiększania ciężaru daninowego, ale także i jego zmniejszania, o czym mówią cz. II i III art. 217⁹.

Z kolei zwrot „podatki(ów), inne daniny (innych danin) publiczne(ych)” wymaga dłuższych ustaleń. Daniny te to takie ciężary i świadczenia publiczne, które mają finansowy, czyli wyrażony w pieniądzu charakter, na co wskazuje tytuł rozdziału X Konstytucji – Finanse publiczne (art. 217 cz. II i art. 168).

Tak więc wszystkie daniny, w tym przede wszystkim podatki, mieszczą się w szerszym pojęciu ciężarów i świadczeń publicznych, mających na celu utrzymanie państwa i wypełnianie przezeń jego funkcji publicznych. Daniny wyróżnia spośród ogółu ciężarów i świadczeń publicznych ich finansowy, wyrażony w pieniądzu charakter, w przeciwieństwie do publicznoprawnych obowiązków świadczeń rzeczowych i osobistych, takich jak świadczenie pracy, usług, porad prawnych, lekarskich.

Następną cechą wszelkich danin jest ich przymusowy, publicznoprawny charakter oraz cel publiczny, jakim jest utrzymanie państwa. Wreszcie cechą danin jest to, że ich wysokość jest określona generalnie i abstrakcyjnie w ustawie zbudowanej w sposób zdefiniowany w art. 217 lub art. 168 w związku z art. 217. Mamy do czynienia ze zdeterminowaną w sposób szczególny przewidywalną wysokością danin, wyrażoną i obliczalną na podstawie ustawy – zawsze w pieniądzu.

Wszystkie te cechy wynikają z samej Konstytucji i mają zasadnicze znaczenie dla jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie w grę wchodzi np. odróżnienie danin od innych świadczeń i ciężarów publicznych, kar pieniężnych, nieprzymusowych świadczeń finansowych na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego itd. Przesądza to np. o dopuszczalności rozciągnięcia wprost lub w sposób odpowiedni przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ na wprowadzenie ustawowe i realizację (pobór) innych, niedaninowych świadczeń. W szczególności ma to znaczenie dla sądu, który ma stosować w sposób odpowiedni Ordynację podatkową do takich świadczeń.

⁹ *Eadem*, Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”, zawartych w art. 217 Konstytucji RP, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego, teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 96 i nast.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

Przejdźmy do finansowego, pieniężnego charakteru danin.

Ze względu na to, że prowadzenie gospodarki państwa w Polsce to zarazem prowadzenie gospodarki finansowej (art. 219 ust. 4) i tylko w tej gospodarce, a nie w wymiarze rzeczowym znajduje podstawę i odzwierciedlenie cała działalność publiczna – ciężary i świadczenia publiczne o charakterze finansowym mają znaczenie podstawowe, a wszystkie pozostałe, o których mowa w art. 84, znaczenie uboczne i uzupełniające. Do nakładania tych ubocznych i uzupełniających ciężarów ma zawsze zastosowanie wymaganie zachowania proporcjonalności, o którym mowa w art. 31 ust. 3¹¹.

Daniny są częścią dochodów państwa (art. 219 ust. 3) oraz samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3 i 168) o charakterze podstawowym, gdyż są stanowione jako konieczne i podstawowe źródła tych dochodów. Jednocześnie pobór tych dochodów składa się na prowadzenie gospodarki finansowej państwa i samorządu terytorialnego. Z kolei gospodarka państwa i samorządu terytorialnego jest prowadzona jako gospodarka finansowa, a nie rzeczowo-zadaniowa (art. 219 ust. 4 – zasada preponderancji planowania finansowego nad planowaniem rzeczowym)¹².

122

Następną cechą wszystkich danin jest ich publicznoprawny, przymusowy charakter. Daniny nie są jedynym przymusowym, publicznoprawnym źródłem dochodów państwa. Są nimi także m.in. niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, a przede wszystkim wszelkiego rodzaju kary pieniężne.

Cel fiskalny odróżnia daniny od kar, w tym wszelkich kar pieniężnych, grzywien i sankcji finansowych wymierzanych w trybie administracyjnym. Daniny nie są wymierzane w celu represyjno-prewencyjnym, a istota obowiązku daninowego nie jest związana z popełnieniem (niepopełnieniem) czynu zabronionego oraz stwierdzeniem winy prawomocnym wyrokiem sądu (art. 42 ust. 3).

Daniny to świadczenia, których wysokość określają ustawy zdefiniowane w art. 217, lub odpowiednio uchwały samorządu terytorialnego w zakresie, w jakim upoważnia je do tego ustawa (art. 217 cz. II i art. 168). W art. 217 cz. II zdefiniowana została budowa ustawy podatkowej w taki sposób, by w efekcie zastosowania takiej ustawy znana była i przewidywalna z góry jedna i jedyna kwota podatku.

Oczywiste jest, że wymagania odnoszące się do ustawy podatkowej dotyczą w odpowiednim zakresie także innych ustaw daninowych.

¹¹ Por. T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. I: *Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016, s. 1878 i nast.

¹² Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 193.

Świadczy zresztą o tym art. 168, który przenosi prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych na jednostki samorządu terytorialnego.

Daniny, w tym przede wszystkim podatki, to zatem publicznoprawne świadczenia pieniężne nakładane w wysokości określonej przez ustawy, o których mowa w art. 217, w celu utrzymania państwa i samorządu terytorialnego, i stanowiące ich podstawowe dochody.

Zaproponowana definicja danin, wynikająca wyłącznie z kontekstu konstytucyjnego, z pewnością pozostawia szerokie pole dla orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i sądów. Ma jednak zasadnicze znaczenie w kilku podstawowych kwestiach orzeczniczych, jeśli chodzi o bezpośrednie stosowanie Konstytucji. Czy to pole do interpretacji jest zbyt szerokie, to kwestia sporna.

Przed wszystkim praktyka orzecznicza pokazuje, że nieostre jest rozdzielenie danin i sankcji finansowych wymierzanych w trybie administracyjno-prawnym, do których współczesne państwa tak chętnie się uciekają. Moim zdaniem jest to raczej słabość orzecznictwa niż „wina” Konstytucji. Nie ma bowiem wątpliwości, że kryterium różniczenia celu fiskalnego od represyjno-prewencyjnego jest wystarczająco jasne.

Tak więc postępowanie wymierzające sankcje nie jest i nie może być w świetle Konstytucji identyczne z postępowaniem podatkowym lub innym daninowym. Musi zachować pewne cechy gwarancyjne postępowania karnego w rozumieniu art. 42 ust. 3, zwłaszcza gdy chodzi o zasady ogólne tego postępowania¹³.

Jeśli polski ustawodawca, nie będąc zresztą w tej praktyce odosobnionym, świadomie zaciera granice między daniną a sankcją, to rzeczą sądu administracyjnego jest miarkowanie represji odpowiednio do stopnia przyczynienia się sankcjonowanego wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, czyli gdzie ustawa na to pozwala. Sąd wymierzający sankcje represyjne w świetle polskiej Konstytucji musi zachować pewne cechy sądu karnego, do którego dostęp gwarantuje art. 45 w zw. z art. 42 ust. 3. Na tym polega obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji.

Cel fiskalny danin, wyrażający wolę przymusowego jednostronnego przysporzenia na rzecz podmiotu publicznoprawnego, wyraża się w nazwie i budowie daniny – określonych w art. 217 i jest z nią immanentnie związane.

¹³ Tak jak twierdzą także W. Wróbel, A. Zoll, *Polskie prawo karne, część ogólna*, Kraków 2013, s. 30, wyrazem podobnego stanowiska jest wprowadzenie do Kodeksu postępowania administracyjnego działu IV „Administracyjne kary pieniężne”.

Nie istnieje zatem w świetle polskiej Konstytucji samoistnie pojęcie „korzyści podatkowej [...] osiągniętej sprzecznie; w danych okolicznościach; z celem ustawy podatkowej”. Korzyść ta nie jest korzyścią „podatkową” bezpodstawnie wzbogaconego, a osiągniętą lub mogącą być osiągniętą w drodze niezapłacenia podatku. Nie jest to spór czysto terminologiczny pomiędzy art. 84, 217 i 42 ust. 3 Konstytucji a definicją unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a Ordynacji podatkowej.

Mamy tu do czynienia ze zdefiniowaniem (próbą zdefiniowania) czynu zabronionego polegającego na czynnościach prowadzących do niezapłacenia daniny, a więc raczej uchylania się od opodatkowania niż unikania opodatkowania.

Zdefiniowanie znamion ustawowych takiego czynu zabronionego powinno być oceniane z punktu widzenia konstytucyjnych wymagań prawno-karnych, nawiązując do prawa daninowego, z którego wynika zasada jednej i jedynej kwoty należnej do zapłaty.

Pomieszczenie tych znamion w szeroko pojętym systemie ogólnego prawa podatkowego, co jest historycznie usprawiedliwione tradycjami regulacji ogólnego prawa podatkowego (np. w okresie międzywojennym), nie znosi ani nie zmienia jego istoty karnej.

124 Inną kwestią sporną jest współistnienie konstytucyjnego kryterium fiskalnego jako celu danin z innymi celami o charakterze stymulacyjnym, interwencyjnym. Jest to pytanie o to, czy funkcje pozafiskalne daniny mogą przeważać nad jej funkcją fiskalną.

Odpowiedzi na nie nie udziela nam wprost Konstytucja, poza tym, iż odróżnia daniny od wyłączenia na cele publiczne, za słusznym odszkodowaniem w rozumieniu art. 21 ust. 2. Cel publiczny takiego wyłączenia jest inny niż cel fiskalny, przysługuje za nie słuszne odszkodowanie, jego nałożenie może zaś ingerować w sferę majątkową podmiotu jako instrument oddziaływania incydentalnego, jednak daniny to stałe, powtarzalne źródło utrzymania państwa, którego podstawą są ustawy określone w art. 217.

Przedmiotem badań z punktu widzenia bezpośredniego stosowania Konstytucji mogą być w tym zakresie dwie kwestie rozstrzygnięte przez Konstytucję tylko granicznie: nadmierne opodatkowanie (obciążenie globalne daninami) i całkowite zdominowanie celu fiskalnego daniny przez jej cel pozafiskalny.

Pytanie o nadmierne opodatkowanie, mające cechy wyłączenia w rozumieniu art. 21 ust. 2 – tyle że stałego i powtarzalnego oraz bez odszkodowania – na gruncie Konstytucji zostało pozostawione swobodzie politycznej i orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego; do pewnych jednak granic. Minimum życiowe oraz wywodzone także z godności osoby ludzkiej prawo wyboru drogi życiowej (wyboru zawodu, sposobu utrzy-

mywania siebie i rodziny) podlega pewnej ocennej kontroli TK. Rolą sądów administracyjnych jest jednak bezpośrednio stosowanie Konstytucji w ten sposób, by brać obowiązkowo pod uwagę przesłankę nadmiernego opodatkowania w danej indywidualnej i konkretnej sytuacji podatnika wnoszącego o ulgę lub umorzenie – nie zaś traktować go jako korektę całego prawa daninowego.

Z kolei łączenie funkcji fiskalnej z funkcjami interwencyjnymi, stymulacją pozytywną lub negatywną o różnym natężeniu występuje od wieków. Jednak cel interwencyjny – zwłaszcza gdy chodzi o zachętę do niedziałania, ograniczania aktywności, ograniczania konsumpcji pewnych dóbr itd. – budzić może wątpliwości, jeśli przeważa nad celem fiskalnym¹⁴.

Jednak w tej kwestii pozostawiona została ustawodawcy swoboda polityczna, której ograniczanie poprzez posługiwanie się pojęciami zastanymi dla zdefiniowania celu pozafiskalnego wydaje się niedopuszczalne, chyba że cel pozafiskalny ma znamiona czynu zabronionego w rozumieniu art. 42 ust. 1, jak np. ograniczenie wolności mediów, czyli pośrednie wprowadzenie cenzury, czy eliminacja dyskryminacyjna podmiotowo określonej grupy obywateli z udziału w obrocie majątkowym. Wtedy danina przekształca się moim zdaniem w bezprawną konfiskatę mienia w rozumieniu prawnokarnym (art. 42).

Tak więc choć cel fiskalny danin w rozumieniu konstytucyjnym wydaje się koniecznym kryterium odgraniczenia ich od konfiskaty mienia na cele publiczne, sankcji karnych, instrumentów finansowych realizacji celów pozafiskalnych, to ze względu na wysoki stopień ocenności sytuacji granicznych nie możemy mieć do czynienia w takich przypadkach z szybkością i oczywistością wdrażania bezpośredniego stosowania. Ponadto rola TK i sądów zbliża się niebezpiecznie do roli konkurencyjnej wobec pozytywnego ustawodawcy.

Przejdźmy teraz do próby zdefiniowania na podstawie kontekstu konstytucyjnego zwrotu „podatki, (a) inne daniny publiczne” – jeśli chodzi o rodzaj danin.

Tutaj Konstytucja milczy, poza wymienieniem w art. 168 „opłat lokalnych” obok „podatków lokalnych” jako rodzaju dochodów samorządu terytorialnego, wyróżniających się w systemie danin, określonym w art. 217 tym, iż ich wysokość w zakresie określonym w ustawie ustala samorząd. Przez to należy rozumieć, że w przypadku podatków i opłat nakładanych na poziomie ogólnopaństwowym ich wysokość określa wyłącznie

¹⁴ Por. np. opłata od środków spożywczych, wprowadzona ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. Nr 1942 ze zm.).

ustawa, o której mowa w art. 217¹⁵. O innych niż podatki i opłaty rodzajach danin nie można na podstawie Konstytucji nic więcej powiedzieć niż to, że muszą służyć celowi fiskalnemu, być bezzwrotne, przeznaczone na cele publiczne, przymusowe i nałożone w drodze ustawy, z której wynika ich wysokość wyrażona w pieniądzu – w rozumieniu art. 217.

Również opłata jako rodzaj daniny, choć wymieniona, nie została zdefiniowana ponad to, co podano wyżej. Oczywiście jest, że dla zdefiniowania opłaty należałoby odwołać się do pojęć zastanych, które powszechnie wiążą cechy tej daniny z jej ekwiwalentnym charakterem. To jednak kłóci się z jednostronnością przysporzenia (w całości lub w części) wszelkich danin.

Inne daniny, takie jak składki, dopłaty, nie zostały wymienione. Tak więc terminem „danina” ustawodawca posługuje się nader swobodnie – można by powiedzieć niebezpiecznie swobodnie. Granica pomiędzy daninami a innymi środkami finansowymi na cele publiczne w rozumieniu art. 216 ust. 1 ulega zatarciu, tak samo zresztą jak między podatkami a opłatami i innymi daninami¹⁶.

126

Ustawodawca odwołuje się do nazwy „danina” wtedy, gdy chce wskazać na celowy, pozabudżetowy charakter wpływów z takiego tytułu, choć wpływy te dalej stanowią dochody państwa lub samorządu. Wynika to z fałszywego przeświadczenia, że tylko podatki muszą być daninami o przeznaczeniu ogólnym, tzn. stanowić dochód budżetu państwa, inne daniny mogą zaś mieć dowolne przeznaczenie pozabudżetowe jako dochody funduszy celowych, a nawet instytucji spoza sektora finansów publicznych¹⁷.

Wreszcie trzeba też powiedzieć o cechach ustawy daninowej, która w swej budowie musi nawiązywać do cech ustawy podatkowej z punktu widzenia przewidywalności wysokości kwoty należnej do zapłaty.

Rygory co do budowy ustawy podatkowej, wynikające z cz. II art. 217, mają tu oczywiście zastosowanie do podatków zarówno państwowych, jak i lokalnych, jeśli chodzi o budowę normy je nakładającej, a więc zawierającej podmiot, przedmiot i stawki podatkowe.

¹⁵ T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 132 i nast.

¹⁶ Na przykład danina solidarnościowa, wprowadzona art. 30b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. Nr 1426) jest w istocie konstrukcyjnie podatkiem w rozumieniu art. 217 cz. II Konstytucji. Tymczasem na podstawie art. 30c te same ustawy do daniny tej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej tylko odpowiednio, a nie wprost.

¹⁷ Przykładowo opłata od środków spożywczych (cyt. w przypisie 14) stanowi w 96,5% przychód NFZ, a w 3,5% dochód budżetu państwa, którego dysponentem jest Minister Finansów.

Zasada jednej i jedynej kwoty podatku nie doznaje wyjątków i dotyczy w równym stopniu podatków państwowych i lokalnych. Zasada ta musi być bezpośrednio stosowana przez wszystkie władze i organy na poziomie centralnym i lokalnym w trakcie wymiaru i poboru podatków. Nie ma domniemania zaistnienia ani obowiązku podatkowego, ani zobowiązania podatkowego, tak że w razie wątpliwości działa zasada *in dubio contra fiscum*.

Jednak wymienienie opłat obok podatków w systemie danin, jako dochodów publicznych, nie pozwala – moim zdaniem – na dostateczne konstytucyjne rozróżnienie (dywersyfikację) pozostałych ani też zdefiniowanie „innych danin publicznych” jako pojęcia zamkniętego, nadającego się do bezpośredniego stosowania przez sądy bez posługiwania się pojęciami zastanymi.

Do pilnych orzeczniczo zadań należy wypracowanie stanowiska, czy cecha „podatków” i „opłat”, jaką jest to, że ich wysokość określają zawsze akty normatywne (generalne i abstrakcyjne) o budowie zdeterminowanej przez art. 217, musi być ekstrapolowana na inne daniny, np. opłaty sądowe, dopłaty, składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, w taki sposób, aby nie było w ich konstrukcji miejsca na decydowanie przez organ wymierzający o wysokości świadczenia – poza tym, co wynika z zasad przyznawania ulg i umorzeń (cz. III art. 217).

Inaczej mówiąc, stopień przewidywalności wysokości poszczególnych rodzajów danin nie został przez Konstytucję do końca sprecyzowany, choć samo wymaganie przewidywalności, wyrażone poprzez zwrot „nakładanie podatków, innych danin publicznych [...] następuje w drodze ustawy”, jest w niej zawarte.

Ogólnie można stwierdzić, że wymagana przewidywalność wysokości danin innych niż podatki i opłaty, sprecyzowana na poziomie progowym, sprowadza się do konieczności określenia w tej ustawie zasad budowania wysokości obciążenia w taki sposób, by organ wymierzający daninę miał minimalne możliwości indywidualizacji wymiaru – po to, by przyszła wysokość daniny była z góry poznawalna.

Wzorzec, jakim jest ustawa podatkowa z jej konstytucyjnie ukształtowaną budową i wymaganiami kwalifikowanej określoności normy podatkowej, skutkujący zasadą jednej i jedynej kwoty podatku, a będący zarazem restrykcją konstytucyjną, może być odnoszony do innych ustaw daninowych, przede wszystkim tam, gdzie chodzi o budowanie systemu określania wysokości daniny.

Na inne ustawy daninowe przeniesiona powinna być, moim zdaniem, z ustawy podatkowej zasada *in dubio contra fiscum* – jako gwarancja konstytucyjna.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o istocie i charakterze prawnym konstytucyjnych (ustrojowych) restrykcji finansowych*, [w:] P. Radziejewicz, J. Wawrzyniak (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Jerzego Ciemieniewskiego*, Warszawa 2014.
- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następujące w drodze ustawy”, zawartych w art. 217 Konstytucji RP*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego, teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe, część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Znaczenie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa – bezpośrednio stosowanie Konstytucji, autonomiczność definicji i pojęć zawartych w Konstytucji*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych, prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Kabat A., *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych – uwarunkowania ustrojowe i aspekt orzeczniczy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2.
- Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Piotrowski R., *Pojęcia zastane w Konstytucji RP. Dylematy teorii i praktyki*, [w:] T. Giaro (red.), *Źródła prawa. Teoria i praktyka*, Warszawa 2016.
- Safjan M., *Wprowadzenie*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP, t. I: Komentarz. Art. 1–86*, Warszawa 2016.
- Wronkowska S., *O niektórych osobowościach konstytucji i jej interpretacji*, [w:] M. Smolarek (red.), *Wykładnia Konstytucji. Aktualne problemy i tendencje*, Warszawa 2016.
- Wróbel W., Zoll A., *Polskie prawo karne, część ogólna*, Kraków 2013.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. Nr 1426).

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

Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. Nr 1942 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie poświęcone jest obowiązkowi bezpośredniego stosowania Konstytucji w odniesieniu do wyznaczenia granic stanowienia danin publicznych jako dochodów państwa i samorządu terytorialnego. Chodzi zwłaszcza o odróżnienie danin od kar pieniężnych, sprecyzowanie budowy ustawy daninowej jako gwarancji przewidywalności kwoty należnej do zapłaty, a także gwarancji zasady *in dubio contra fisco* w przypadku danin innych niż podatki. W tekście wskazano także na granice stanowienia danin, których cel pozafiskalny przeważa nad celem fiskalnym, a co za tym idzie – na granice pomiędzy daninami a wywłaszczeniem na cele publiczne w rozumieniu art. 21 ust. 2 Konstytucji. Wskazano również na obowiązek bezpośredniego stosowania Konstytucji przez wszystkie organy i sądy w przypadku rozciągnięcia Ordynacji podatkowej na pobór innych niż podatki danin publicznych. Analiza tych zagadnień oparta jest na podstawie, jaką jest wywodzona z art. 8 ust. 2 Konstytucji zasada autonomiczności terminów i zwrotów językowych używanych w Konstytucji. Konieczne było także wskazanie na miejsce tzw. pojęć zastanych w procesie bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej.

129

Słowa kluczowe: bezpośrednie stosowanie Konstytucji, konstytucyjne pojęcia zastane, autonomiczność, konstytucjonalizacja

Dagmara Dominik-Ogińska¹

Prawda jako wartość wpływająca na rzetelność postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego

„Bez prawdy albo nie mamy żadnego poglądu na istotę rzeczy,
albo nasz pogląd jest błędny”

H.G. Frankfurt²

„Powiedzieć, że istnieje, o czymś, czego nie ma, jest fałszem.
Powiedzieć o tym, co jest, że jest, a o tym, czego nie ma, że go nie ma, jest prawdą”

Arystoteles³

131

1. Wprowadzenie

Słowo „prawda” występuje w języku naturalnym i używane jest w praktyce codziennej komunikacji w wielu różnych kontekstach. Jak słusznie zauważa O. Bogucki⁴, charakterystyczne dla takich potocznych użyć tego słowa jest to, że pozostają one często w znacznym stopniu nie-dookreślone, oddają jednak pewne elementarne intuicje czy elementy

¹ Dagmara Dominik-Ogińska – doktor, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, wiceprezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu oraz przewodnicząca Wydziału I (Podatki), <https://orcid.org/0000-0002-0617-8286>

² H.G. Frankfurt, *O prawdzie*, przeł. H. Jankowska, Krosno 2008, s. 47.

³ Arystoteles, *Metaphysics*, tłum. polskie: W. Gontarski, *Prawda arystotelesowska w procesie administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2014, nr 73, s. 79.

⁴ O. Bogucki, *Pojęcia prawdy a prawda w sądowym ustalaniu faktów*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8, s. 21–22.

znaczeniowe, które używający wiążą z tym słowem. „Prawda” rozumiana potocznie jest stwierdzeniem czegoś, co miało faktycznie miejsce, lub stwierdzeniem, że coś faktycznie nie miało miejsca⁵. „Prawda” w znaczeniu poznawczym jest uzgodnieniem intelektualnego poznania i rzeczy (*veritas est adequatio rei et intellectus*⁶). Chodzi tu o zgodność treści poznania z jego przedmiotem, uzgodnienie sądu z rzeczywistością⁷. Innymi słowy, „prawda” jest cechą sądu polegającą na zgodności pomiędzy treścią tego sądu a faktem, do którego treść ta się odnosi⁸. „Prawda” jest obiektywnym (niezależnym od podmiotu) obrazem rzeczywistości – taką, jaka ona jest⁹. Człowiek nie ustanawia „prawdy”, może ją odkryć. Człowiek nie stwarza „prawdy”, może ją odczytać. Praktyka też jej nie tworzy¹⁰ i co najważniejsze – nie powinna jej tworzyć.

Podobnie „prawda” w ujęciu słownikowym związana jest z rzeczywistością obiektywną. Pojęcie to nawiązuje tym samym do klasycznej koncepcji prawdy, sformułowanej przez Arystotelesa¹¹. „Prawda” to: „zgodność tego, co się mówi, z tym co jest¹²”; „idea, zasada, teza, uważana powszechnie za niepodważalną”, „to, co istnieje rzeczywiście i jest niezależne od subiektywnych doznań i ocen¹³”.

Słowo „prawda” występuje również w języku prawnym¹⁴ i języku prawniczym m.in. w kontekście sądowego postępowania dowodowego, a przede wszystkim jego podstawowej zasady prawdy obiektywnej. Wspomniana zasada jest również podstawową zasadą postępowania podatkowego¹⁵. To właśnie przy okazji jej formułowania istnieje konieczność wyraźnego wskazania znaczenia tego pojęcia, opartego na potocznej intuicji, jako „zgodności z rzeczywistością¹⁶”. W stosowaniu prawa należałoby oczekiwać, że każdy sędzia (oraz urzędnik), choćby intuicyjnie,

132

⁵ M. Frańczuk, *Prawda jako pojęcie języka prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2015, nr 6, s. 108.

⁶ „Prawda jest zgodnością rzeczy i umysłu”.

⁷ W. Dziedziak, *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015, s. 58.

⁸ S. Judycki, *O klasycznym rozumieniu prawdy*, 2001, <https://www.kul.pl/files/108/O%20klasycznym%20pojeciu%20prawdy.pdf> (dostęp: 1.03.2021).

⁹ W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 58.

¹⁰ *Ibidem*, s. 87.

¹¹ Por. szerzej na ten temat: W. Gontarski, *Prawda arystotelesowska...*, s. 79–110.

¹² T. Zgółkowska (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 32, Poznań 2001, s. 266–267.

¹³ B. Dunaj (red.), *Słownik współczesnego języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1999, s. 142.

¹⁴ M. Frańczuk, *Prawda jako pojęcie...*, s. 107 i nast.

¹⁵ Art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325) – dalej o.p.

¹⁶ O. Bogucki, *Pojęcia prawdy...*, s. 23.

powinien wiedzieć, co „prawda” oznacza w sensie zgodności z faktami. Decyzja ustalająca stan faktyczny jest wynikiem rozumowań o charakterze poznawczym¹⁷. W toku postępowania dochodzi do poznania „prawdy”. Chodzi zatem o opis tego fragmentu rzeczywistości, który składa się na stan faktyczny¹⁸.

Niniejsze opracowanie ma na celu uświadomienie sobie wartości, jaką jest „prawda”, która – zdaniem autorki – powinna wpływać na proces podatkowy i tym samym na prawidłowość podejmowanych rozstrzygnięć przez organ podatkowy, a w konsekwencji na słuszność wyroków podejmowanych przez sąd administracyjny.

2. Prawda – zapomniana, uniwersalna wartość konstytucyjna

Żaden przepis Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁹ nie posługuje się pojęciem „prawda”. Odnajdujemy go w preambule do Konstytucji zgodnie z którą: „[...] my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej, zarówno wierzący w Boga będącego źródłem **prawdy**, sprawiedliwości, dobra i piękna, jak i niepodzielający tej wiary, a te uniwersalne wartości wywodzący z innych źródeł [...]”. Wstęp do Konstytucji jest miejscem, w którym ustrojodawca wskazuje przede wszystkim wartości legitymizujące porządek prawny i samą konstytucję²⁰. Preambuła pełni w aksjologii konstytucji funkcję systemotwórczą, polegającą na ustalaniu relacji między wartościami (na ich hierarchizacji lub łączeniu²¹). Jest fundamentem, na którym opiera się cały porządek państwa polskiego²². „Prawda” jako wartość uniwersalna zyskała status obiektywnej – jej ocena nie zależy od indywidualnych preferencji moralnych człowieka. Stałość tej kategorii daje aksjologii konstytucyjnej obiektywistyczne

¹⁷ Por. szerzej M. Zieliński, *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979, s. 29–38.

¹⁸ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2010, s. 153–155.

¹⁹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²⁰ M. Piechowiak, *Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. Aksjologiczne podstawy prawa*, Warszawa 2020, s. 11.

²¹ B. Wróblewski, M. Zajecki, *Problemy z pojęciem normatywności tekstu aktów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2012, nr 2, s. 293.

²² K. Complak, *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007, s. 27.

ugruntowanie²³. Trybunał Konstytucyjny nadał „prawdzie” walor normatywny, wskazując, że pojęcie to literalnie pojawia się w ustawie zasadniczej tylko raz – w preambule, w której ustrojodawca uznaje ją za wartość uniwersalną, na której opiera się ustrój Rzeczypospolitej²⁴. Skoro „prawda” jest wartością wyróżnioną z punktu widzenia porządku konstytucyjnego i uznano jej uniwersalność i to w sensie normatywnym, to wartość ta powinna być powszechnie uznana²⁵. Jednak jako że nie ma ona charakteru wartości autotelicznej²⁶, to musi być pojmowana z innymi postanowieniami Konstytucji, w tym z art. 1 (dobro wspólne²⁷), art. 2 (państwo prawa²⁸), art. 30 (godność człowieka²⁹), art. 45 ust. 1 (prawo do sądu³⁰). Warto podkreślić, że „prawda”, tak jak i inne wartości, istnieje w sposób niezależny, jednakże jej bytowa niesamodzielnosc wymaga, aby została odkryta przez człowieka i była przez niego praktykowana³¹.

Co więcej, „prawda” jako wartość wskazana w Konstytucji jest niezależna od jej konstytucyjnego ujęcia. Tak więc gdyby Konstytucja nic o niej nie mówiła, nie oznaczałoby to, że ona nie istnieje. Wartość ta nie istnieje dlatego, że jest w Konstytucji, lecz istnieje w Konstytucji dlatego, że jest³². „Prawda” stanowi wartość będącą wyznacznikiem prawa słusznego i jako taka powinna wchodzić w strukturę wszystkich innych wartości prawnych, powinna przenikać inne przepisy, inne normy prawne³³. Skoro prawda powinna leżeć u źródeł prawa (jego tworzenia), to powinna być też wartością stosowania prawa³⁴.

²³ M. Piechowiak, *Aksjologiczne podstawy polskiego prawa*, [w:] T. Guz, J. Głuchowski, M.R. Pałubska (red.), *Synteza prawa polskiego od 1989 roku*, Warszawa 2013, s. 66.

²⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 12 września 2005 r., sygn. SK 13/05, OTK ZU 2005, seria A, nr 8, poz. 91.

²⁵ M. Piechowiak, *Preambuła...*, s. 64.

²⁶ Taką jest jedynie godność człowieka.

²⁷ Art. 1 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”.

²⁸ Art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

²⁹ Art. 30 Konstytucji: „Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych”.

³⁰ Art. 45 ust. 1 Konstytucji: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”.

³¹ R. Ingarden, *Książeczka o człowieku*, Kraków 1987.

³² W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 117.

³³ *Ibidem*, s. 57 i 117.

³⁴ *Ibidem*, s. 209.

3. Prawda – ukryta wartość europejska

„Prawda” jako pojęcie nie pojawia się wprost w Traktacie o Unii Europejskiej (TUE)³⁵, jednakże w jego preambule odnajdujemy następujący zwrot: „[...] Inspirowani kulturowym, religijnym i humanistycznym dziedzictwem Europy, z którego wynikają powszechne wartości, stanowiące nienaruszalne i niezbywalne prawa człowieka, jak również wolność, demokracja, równość oraz państwo prawne [...]”. To w tym zapisie kryje się wartość, jaką jest „prawda”. „Duszę” Europy tworzy dziedzictwo Aten (racjonalność i dążenie do poznania obiektywnej prawdy), Rzymu (unifikacja terytorialna, porządek publiczny i prawo) i Jerozolimy (chrześcijaństwo jako doktryna, wartości etyczne oraz dynamizm formułujący życie indywidualne i społeczne). Na tych fundamentach przez wieki rozwijała się historia i kultura europejska, asymilując doświadczenia różnych ludów i narodów³⁶. Co więcej, w preambule do Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (KPP)³⁷ także wskazano, że „[n]arody Europy, tworząc między sobą coraz ściślejszy związek, są zdecydowane dzielić ze sobą pokojową przyszłość opartą na wspólnych wartościach. Świadoma swego duchowo-religijnego i moralnego dziedzictwa, Unia jest zbudowana na niepodzielnych, powszechnych wartościach godności osoby ludzkiej, wolności, równości i solidarności; opiera się na zasadach demokracji i państwa prawnego [...]”. Niewątpliwie zatem należy uznać, że „prawda” jest wartością leżącą u podstaw europejskiego kanonu aksjologicznego³⁸. Tym samym musi wpływać na interpretację takich przepisów jak art. 2 TUE (godność człowieka, państwo prawne³⁹), art. 1 KPP (godność

³⁵ Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30).

³⁶ J.M. Burgos, *Co stanowi duszę Europy?*, symposium: *Budować Europę na fundamentach integralnego humanizmu*, 20–22 listopada 2020 r. – za: A. Dobrzyński, *Spór o duszę Europy*, 2020, <https://jp2doc.pl/spor-o-dusze-europy/> (dostęp: 5.03.2021).

³⁷ Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2007/C 303/01 (Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. nr C 303), s. 1.

³⁸ E. Gorlewska, *Nazwy wartości uniwersalnych w polskiej Konstytucji – znaczenia tekstowe i konotacje potoczne*, 2017, s. 107, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E_Gorlewska_Nazwy_wartosci_uniwersalnych_w_polskiej_Konstytucji.pdf (dostęp: 8.03.2021).

³⁹ Art. 2 TUE: „Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwu Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn”.

człowieka⁴⁰), art. 41 ust. 1 KPP (prawo do dobrej administracji⁴¹), art. 47 tiret drugie zdanie pierwsze KPP (prawo do sądu⁴²).

4. Zasada prawdy materialnej i kontrola jej stosowania przez sąd administracyjny

Stosownie do treści art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Realizacją tej zasady jest art. 187 § 1 o.p. (zasada zupełności materiału dowodowego), zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 191 o.p. – zasada swobodnej oceny dowodów). Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów (art. 192 o.p.).

136

Powołany przepis art. 122 o.p. wskazuje na jedną z najważniejszych zasad postępowania podatkowego – zasadę prawdy materialnej i stanowi normatywny wyraz „prawdy”. Umieszczenie tej zasady wśród zasad ogólnych postępowania podatkowego niewątpliwie wskazuje, że ustawodawca nadał jej widoczny priorytet. Zasada ta została związana ściśle z procesem dowodzenia, określanym jako proces ustalenia okoliczności mających znaczenie dla wydania rozstrzygnięcia w sprawie⁴³. Organy podatkowe z racji nadanych im kompetencji powinny dążyć do poznania wszystkich okoliczności sprawy, w której podejmują się wydania

⁴⁰ Art. 1 KPP: „Godność człowieka jest nienaruszalna. Musi być szanowana i chroniona”.

⁴¹ Art. 41 ust. 1 KPP: „Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii”.

⁴² Art. 47 tiret drugie zdanie pierwsze KPP: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Jego odpowiednik w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela to art. 6 ust. 1”.

⁴³ Zasadniczo sytuację tę należy wiązać z treścią art. 21 § 3 o.p., w myśl którego jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Por. też w odniesieniu do zwrotu podatku art. 21 § 3a o.p.

rozstrzygnięcia⁴⁴. Innymi słowy, organy te mają obowiązek poznać prawdę o zdarzeniu, które stało się przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego⁴⁵. Poznanie prawdy o zdarzeniu zakłada zebranie wszystkich niezbędnych dowodów, zapoznanie się zarówno z zebranymi przez siebie, jak i przedstawionymi przez stronę dowodami, zapoznanie się ze stanowiskiem strony i jej racjami, ustalenie stanu faktycznego sprawy w zgodzie z prawdziwym przebiegiem zdarzenia i ostatecznie wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia w sprawie⁴⁶. W orzecznictwie sądowym podkreśla się jednak, że nakaz respektowania zasady prawdy obiektywnej oraz zupełności materiału dowodowego nie może stanowić źródła nieograniczonego obowiązku dowodzenia określonych okoliczności przez organ podatkowy⁴⁷. Należy bowiem pamiętać, że to podatnicy najczęściej mają najlepszą wiedzę o sprawie, wiedzę o faktach i oni najlepiej mogą odtworzyć stan faktyczny. Bierność strony może doprowadzić do negatywnych dla niej konsekwencji w postaci ustalenia stanu faktycznego niezgodnie z rzeczywistością. Należy tym samym uznać, że w postępowaniu podatkowym „prawda” jest wartością samą w sobie, nierzadko powiązaną z innymi zasadami proceduralnymi, przez co tworzy się silny konglomerat ponadczasowych wartości proceduralnych obligujących podmioty postępowania do określonych zachowań⁴⁸. Innymi słowy, ustalenie prawdy obiektywnej jest bezwzględny obowiązek, który organ podatkowy musi realizować z urzędu, bez wyczekiwania na czyjąkolwiek inicjatywę czy pomoc. Jako że obowiązek ten został wypowiedziany w treści art. 122 o.p., organ podatkowy obowiązany jest go realizować, mając na względzie zasadę legalizmu w postępowaniu podatkowym (art. 120 o.p.⁴⁹) i zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji⁵⁰.

⁴⁴ M. Wincienciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 184.

⁴⁵ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 2 marca 2012 r., sygn. II FSK 1630/10, LEX nr 1145411. Warto zauważyć, że zasada ta stosowana jest odpowiednio w czynnościach sprawdzających (art. 280 o.p.), kontroli podatkowej (art. 292 o.p.), kontroli celno-skarbowej (art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Informacji Skarbowej, Dz.U. z 2021 r., poz. 422 – dalej ustawa o KAS) i postępowania podatkowego w rozumieniu art. 83 ust. 1 ustawy o KAS (art. 94 ust. 2 ustawy o KAS).

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1602/16, LEX nr 2507494.

⁴⁷ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. I FSK 1321/20, CBOSA.

⁴⁸ M. Wielec, *Zasady prawdy w postępowaniu karnym i administracyjnym w perspektywie orzeczniczej*, [w:] Z. Cieślak, A. Kosieradzka-Federczyk (red.), *Prace studialne Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji*, t. IV: *Nowe zjawiska w administracji publicznej*, Warszawa 2015, s. 258.

⁴⁹ Art. 120 o.p.: „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

⁵⁰ Art. 7 Konstytucji: „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Przy tym warto podkreślić, że prawda materialna (prawda obiektywna), to nie jakiś szczególny gatunek prawdy czy rodzaj prawdy, lecz po prostu prawda. Między zakresem nazwy „prawda materialna” a nazwy „prawda” zachodzi stosunek równoważności, podobnie jak między zakresem nazwy „fakt” a nazwy „fakt rzeczywisty”⁵¹. Dodatkowo w każdym swoim działaniu organ podatkowy powinien dążyć do działań prawdziwych i obiektywnych. Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej przyjmuje znaczenie prawdy w działaniu administracji publicznej⁵².

Stąd też brak ustalenia stanu faktycznego sprawy zgodnie ze stanem rzeczywistym jest podstawą do uchylenia decyzji przez sąd administracyjny na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵³. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 175 ust. 1 Konstytucji wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Stosownie do treści art. 184 Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Rozwinięcie ww. przepisu odnajdujemy w treści art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁵⁴, zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 p.u.s.a.). Natomiast w myśl art. 3 § 1 p.p.s.a sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Zapewnienie jednostce ochrony przez sąd przed arbitralnością organu władzy publicznej jest istotą cechą demokratycznego

⁵¹ T. Gizbert-Studnicki, *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 7, s. 7; W. Dziedziak, *O prawie słuźnym...*, s. 216.

⁵² Artykuł 8 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (dalej EKDPA) (zasada bezstronności i niezależności): „1. Urzędnik jest bezstronny i niezależny. Urzędnik powstrzymuje się od jakichkolwiek arbitralnych działań, które mogłyby mieć negatywny wpływ na sytuację jednostek, jak również od wszelkich form uprzywilejowanego traktowania, bez względu na motywy takiego postępowania. 2. W swoim postępowaniu urzędnik nigdy nie kieruje się interesem osobistym, rodzinnym bądź narodowym, ani też naciskami politycznymi. Urzędnik nie bierze udziału w podejmowaniu decyzji, w której on sam albo bliski członek jego rodziny miałby interes finansowy”; art. 9 EKDPA (zasada obiektywności): „W toku podejmowania decyzji urzędnik bierze pod uwagę wszystkie istotne czynniki i przypisuje każdemu z nich należyte znaczenie. Urzędnik nie uwzględnia żadnych okoliczności niezwiązanych ze sprawą”.

⁵³ Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm. – dalej p.p.s.a.

⁵⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 137 – dalej p.u.s.a.

państwa prawnego⁵⁵. Powyższe oznacza, że w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji) niezbędne jest poddanie kontroli sądowej i ochronie sądu wszystkich działań administracji publicznej, za pomocą których mogą być nakładane obowiązki na obywatela⁵⁶. Rola sądu administracyjnego sprowadza się do badania i ewentualnego korygowania działania lub zaniechania organów administracji publicznej, a nie zastępowania ich w załatwianiu spraw przez wydawanie końcowego rozstrzygnięcia w sprawie. Sąd administracyjny ocenia zgodność z prawem zaskarżonego aktu organu administracji publicznej, lecz nie zastępuje go w czynnościach. Przejęcie przez sąd administracyjny kompetencji organu administracji do końcowego załatwienia sprawy stanowiłoby wykroczenie poza konstytucyjnie określone granice kontroli działalności administracji publicznej⁵⁷. Oznacza to, że sąd administracyjny musi poddać kontroli rozstrzygnięcie organu podatkowego pod kątem ustalenia prawdy będącej podstawowym celem postępowania podatkowego, a następnie warunkującej prawidłowe zastosowanie norm prawa materialnego. Nie może sędziemu umykać, że organ podatkowy może celowo i świadomie nie dążyć do wyjaśnienia rzeczywistego przebiegu wydarzeń stanowiących podstawę faktyczną podlegającego kontroli rozstrzygnięcia. Ponadto poziom osiągnięcia prawdy przez organ podatkowy nie zależy jedynie od charakteru procedury, lecz przede wszystkim od wiedzy i doświadczenia zawodowego urzędnika, od jego sumienności i rzetelności w wykonywaniu obowiązków, od jego wrażliwości na krzywdę i zło. Podobne refleksje dotyczą sędziego⁵⁸, który, dokonując kontroli legalności decyzji podatkowej, nie może dać się zwieść temu, że pomimo wielości słów i twierdzeń w niej zawartych większość przytoczonych faktów nie dotyczy ustalanego w konkretnej sprawie stanu faktycznego i konkretnego podatnika, lecz jest kompilacją faktów niezwiązanych ze sprawą, mających jedynie zaciemnić prawdę, a nią ją odkryć. Podstawą zaś rozstrzygnięcia podatkowego powinny być jedynie fakty prawidłowe, ustalone zgodnie z rzeczywistością. Jeżeli odchodzimy od zasady prawdy materialnej, to rzeczywistość (elementy stanu faktycznego) staje się w zasadzie przedmiotem jakiejś konwencji, negocjacji, to jakby „rzeczywistość uzgodniona”⁵⁹. Jeśli zaś prawda nie zostanie ustalona, to jak możemy

⁵⁵ Zob. wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. K 21/96, OTK 1997/2/23.

⁵⁶ Por. J. Zimmermann, *O łzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Prof. zw. dr. hab. Januszowi Borkowskiemu – uczniowie i przyjaciele*, Łódź 2004, s. 227.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. II GSK 108/2012, CBOSA.

⁵⁸ Por. H. Mądrzak, *O pojmowaniu naczelných zasad postępowania cywilnego*, [w:] E. Łętowska (red.), *Proces i prawo. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa ku czci profesora Jerzego Jodłowskiego*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989, s. 397.

⁵⁹ W. Dziedzic, *O prawie słusznym...*, s. 217.

mówić o rzetelności postępowania podatkowego i słuszności podjętej decyzji? Co więcej, sąd administracyjny akceptujący takie rozstrzygnięcie oparte na nieprawdziwych ustaleniach faktycznych również nie może twierdzić, że realizuje prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy (art. 45 ust. 1 Konstytucji i art. 47 KPP). Należy pamiętać, że sąd w procesie udziela ochrony tylko rzeczywistemu prawu, a nie widmu prawa opartego na nieprawdziwych, fikcyjnych ustaleniach⁶⁰.

5. Zakończenie

Jedną z wartości zasadniczych, podstawowych, uniwersalnych, która powinna tworzyć solidny fundament dla podejmowania decyzji w postępowaniu podatkowym, jest prawda. Jej normatywny kształt należy wywodzić nie tylko z treści art. 122 o.p., lecz również z treści Konstytucji i prawa unijnego. Nakazy dokonywania wykładni prokonstytucyjnej i wykładni pronunijnej stanowią zaś standardy stosowania prawa. Zachowanie spójności aksjologicznej prawa jest bowiem obowiązkiem organu stosującego prawo. Ustalenie prawdy wpływa tym samym na rzetelność postępowania podatkowego. Nie chodzi tutaj jedynie o afirmację teoretycznego postulatu dążenia do ustalenia prawdy materialnej, lecz o rzeczywiste działania zmierzające do jej odkrycia. Pamiętajmy, że przeciwieństwem „prawdy” jest „nieprawda”⁶¹. To właśnie „prawda” jest jedną z tych wartości, które decydują o zasadności podjętej przez organ decyzji, wpływają na jej akceptację przez podatników i przyczyniają się do ugruntowania idei państwa prawa. Tylko „prawda” może być podstawą akceptacji przez sąd administracyjny decyzji podatkowej jako tej jedynie zgodnej z prawem i słusznej. Jeżeli w procesie stosowania prawa ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie uwzględniają prawdy, to po prostu w tym całym procesie przestają widzieć człowieka. W konsekwencji takie działania dowodzą jedynie, że podmioty, które mają stać na straży prawa, przestają widzieć nie tylko człowieka i jego godność, lecz także i inne wartości, takie jak dobro wspólne, państwo prawa czy sprawiedliwość.

Wszystkie wyrażone tu opinie są osobistymi opiniami autorki.

⁶⁰ H. Dolecki, *Ciężar dowodu w polskim procesie cywilnym*, Warszawa 1998, s. 99.

⁶¹ Por. szerzej. W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 225, 243–244.

Bibliografia

- Bogucki O., *Pojęcia prawdy a prawda w sądowym ustalaniu faktów*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.
- Complak K., *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007.
- Dobrzyński A., *Spór o duszę Europy*, 2020, <https://jp2doc.pl/spor-o-dusze-europy/> (dostęp: 5.03.2021).
- Dolecki H., *Ciążar dowodu w polskim procesie cywilnym*, Warszawa 1998.
- Dunaj B. (red.), *Słownik współczesnego języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1999.
- Dziedziak W., *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015.
- Frankfurt H.G., *O prawdzie*, przeł. H. Jankowska, Krosno 2008.
- Frańczuk M., *Prawda jako pojęcie języka prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2015, nr 6.
- Gizbert-Studnicki T., *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 7.
- Gontarski W., *Prawda arystotelesowska w procesie administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2014, t. 73.
- Gorlewska E., *Nazwy wartości uniwersalnych w polskiej Konstytucji – znaczenia tekstowe i konotacje potoczne*, 2017, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E_Gorlewska_Nazwy_wartosci_uniwersalnych_w_polskiej_Konstytucji.pdf (dostęp: 8.03.2021).
- Ingarden R., *Książeczka o człowieku*, Kraków 1987.
- Judycki S., *O klasycznym rozumieniu prawdy*, 2001, <https://www.kul.pl/files/108/O%20klasycznym%20pojeciu%20prawdy.pdf> (dostęp: 1.03.2021).
- Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2010.
- Mądrzak H., *O pojmowaniu naczelných zasad postępowania cywilnego*, [w:] E. Łętowska (red.), *Proces i prawo. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa ku czci profesora Jerzego Jodłowskiego*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989.
- Piechowiak M., *Aksjologiczne podstawy polskiego prawa*, [w:] T. Guz, J. Głuchowski, M.R. Pałubska (red.), *Synteza prawa polskiego od 1989 roku*, Warszawa 2013.
- Piechowiak M., *Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. Aksjologiczne podstawy prawa*, Warszawa 2020.
- Wielec M., *Zasady prawdy w postępowaniu karnym i administracyjnym w perspektywie orzeczniczej*, [w:] Z. Cieślak, A. Kosieradzka-Federczyk (red.), *Prace studialne Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji*, t. IV: *Nowe zjawiska w administracji publicznej*, Warszawa 2015.
- Wincienciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.
- Wróblewski B., Zajacki M., *Problemy z pojęciem normatywności tekstu aktów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2012 nr 2.
- Zgółkowska T. (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 32, Poznań 2001.
- Zieliński M., *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979.

Zimmermann J., *O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Prof. zw. dr. hab. Januszowi Borkowskiemu – uczniowie i przyjaciele*, Łódź 2004.

Akty prawne

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2007/C 303/01 (Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. nr C 303).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Informacji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r., poz. 422).

Streszczenie

Opracowanie przedstawia pojęcie prawdy jako uniwersalnej wartości konstytucyjnej i unijnej. Zdaniem autorki ustalenie prawdy wpływa na rzetelność postępowania podatkowego i świadczy o zasadności podjętej przez organ decyzji. Dodatkowo dążenie do ustalenia prawdy wpływa na akceptację takiej decyzji przez podatników i przyczynia się do ugruntowania idei państwa prawa. Decyzja oparta na prawdzie jest podstawą jej akceptacji przez sąd jako tej jedynie zgodnej z prawem i słusznej.

Słowa kluczowe: prawda, legalność, słuszność, zasada prawdy obiektywnej

*Rafał Dowgier*¹

Naruszenie zakazów, nakazów i ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej jako negatywna przesłanka udzielenia pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych

1. Uwagi ogólne

Szczególny czas pandemii COVID-19 wymagał nadzwyczajnych działań również w sferze prawa podatkowego. Mam tutaj na myśli przede wszystkim rozszerzenie zakresu różnego rodzaju preferencji podatkowych², których celem było wsparcie przedsiębiorców. Rozumiejąc potrzebę szybkiego reagowania na oczekiwania społeczne w tym zakresie, należy niestety stwierdzić, że czas ten to – z punktu widzenia jakości prac legislacyjnych – czas dynamicznych, ale nie zawsze przemyślanych zmian³. Mieliśmy do czynienia ze swoistą „biegunką legislacyjną”, zwłaszcza gdy chodzi o kolejne nowelizacje ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁴. Zmiany w regulacjach prawnych

143

¹ Rafał Dowgier – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <http://orcid.org/0000-0003-1583-086X>

² Pod tym pojęciem rozumiem różnego rodzaju rozwiązania, których skutkiem jest zmniejszenie lub zniesienie obowiązku zapłaty podatku, w tym przede wszystkim ulgi i zwolnienia – zob. szerzej W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

³ Zob. L. Etel, *Czy można bardziej skomplikować tryb udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków w czasie pandemii?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 1.

⁴ Dz.U. poz. 1842 ze zm. – dalej ustawa o tarczy antykryzysowej.

były jednak wprowadzane także poprzez inne ustawy, dla których wspólnym mianownikiem było wskazanie w ich tytule, że przyczyną nowelizacji jest przeciwdziałanie sytuacjom związanym z COVID-19. Właściwie „pod przykrywką” walki z pandemią można było zmienić wszystko i na wszystkie sposoby.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest właśnie jedna z takich regulacji, ukryta w art. 23 ustawy z dnia 28 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19⁵. Właściwie jednak należy stwierdzić, że nie chodzi o zmianę przepisów, tylko o wprowadzenie do porządku prawnego odrębnej regulacji, która wpisuje się w cały system rozwiązań związanych z pomocą udzielaną przedsiębiorcom w czasie pandemii. Poszukując istoty i celu wskazanego rozwiązania, należy stwierdzić, że zapewne chodziło o to, aby przedsiębiorcy naruszający ograniczenia, nakazy i zakazy w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, ustanowione w związku z pandemią, nie mieli prawa do udzielanej ze środków publicznych pomocy publicznej. Chodziło więc o wprowadzenie mechanizmu, wedle którego z pomocy publicznej mógł korzystać tylko przedsiębiorca przestrzegający wprowadzonych zakazów i ograniczeń. Cel ten, o czym w dalszej części opracowania, nie został jednak całkowicie osiągnięty, a to z powodu treści uchwalonych rozwiązań. Podkreślić też należy, że odczytanie zarówno celu art. 23 ustawy zmieniającej, jak i zrozumienie przesłanek stosowania tego przepisu było utrudnione i z tej przyczyny, że projekt ustawy został przygotowany przez grupę posłów i w analizowanym zakresie nie zawierał w istocie uzasadnienia. Uzasadnienie do projektu ustawy oczywiście formalnie było, ale w odniesieniu do przedmiotowej regulacji sprowadzało się ono do przytoczenia treści małej części projektowanego przepisu⁶.

W konsekwencji mieliśmy do czynienia z regulacjami, których prawidłowa interpretacja opierała się w zasadzie wyłącznie na regułach wykładni językowej, a te mogły prowadzić do wniosku, że zakładany cel nie zostanie zrealizowany. Podkreślić przy tym należy, że szeroki zakres spraw, do których mógł znaleźć zastosowanie art. 23 ustawy zmieniającej, powodował, że obejmował on także sprawy podatkowe (udzielanie pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych).

Pomimo faktu, że mamy do czynienia z rozwiązaniami prawnymi o charakterze incydentalnym, ze względu na zniesienie ograniczeń, naka-

⁵ Dz.U. poz. 2112 – dalej ustawa zmieniająca.

⁶ Zob. uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19 (druk nr 683), <http://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=683> (dostęp: 7.11.2022).

zów i zakazów związanych z pandemią COVID-19 mają one charakter historyczny, warto jednak zwrócić na nie uwagę. Przede wszystkim, niestety, są one kolejnym dowodem bardzo niskiego poziomu legislacji z okresu pandemii. Ponadto w dalszym ciągu mogą one stanowić podstawę do kwestionowania otrzymanej przez przedsiębiorców w okresie obowiązywania ograniczeń, nakazów i zakazów pomocy publicznej.

2. Istota regulacji

Artykuł 23 ustawy zmieniającej wprowadzał zasadę, wedle której podstawę do odmowy udzielenia pomocy publicznej stanowi naruszenie przez przedsiębiorcę ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w czasie pandemii COVID-19 (ust. 1)⁷. W związku z tym przedsiębiorca ubiegający się o pomoc publiczną obowiązany jest złożyć – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań – oświadczenie, że nie naruszył ww. ograniczeń, nakazów i zakazów (ust. 3). Konsekwencją złożenia fałszywego oświadczenia, co wynika z art. 23 ust. 5 ustawy zmieniającej, jest obowiązek zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami ustawowymi. Decyzję o obowiązku zwrotu wydaje podmiot udzielający pomocy. Egzekucja zwrotu nienależnej pomocy następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Ponadto w ust. 2 komentowanego przepisu nałożono na organy właściwe do weryfikacji przestrzegania nakazów, zakazów i ograniczeń obowiązek informowania podmiotu udzielającego pomocy o stwierdzeniu naruszenia wymogów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19.

Na tle powyższego stwierdzić należy, że stworzono mechanizm, który zapewne w założeniu miał dyscyplinować przedsiębiorców w zakresie przestrzegania wprowadzonych w związku z COVID-19 zakazów, nakazów i ograniczeń, poprzez uzależnienie od tego uzyskania pomocy publicznej.

⁷ „Naruszenie przez przedsiębiorcę ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej ustanowionych w związku z wystąpieniem stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 46a i art. 46b pkt 1–6 i 8–12 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz.U. z 2020 r., poz. 1845 i 2112), stanowi podstawę odmowy udzielenia pomocy publicznej, w szczególności wsparcia finansowego udzielanego na podstawie art. 2a ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842 i 2112)”.

3. Zakres zastosowania art. 23 ustawy zmieniającej

Z art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej wynika po pierwsze, że stanowi on podstawę do odmowy udzielenia pomocy publicznej. Siegając do ustawy o charakterze systemowym – ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej⁸ – pomocą publiczną jest pomoc państwa spełniająca przesłanki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Chodzi więc o wszelką pomoc przyznawaną przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, przez co wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

W powyższym ujęciu pomoc publiczną mogą stanowić wszelkiego rodzaju preferencje podatkowe, w tym przede wszystkim ulgi i zwolnienia⁹. Pewne wątpliwości można mieć natomiast co do tego, czy analizowana regulacja obejmuje również tzw. pomoc *de minimis*, której zasady udzielania w okresie pandemii regulowało rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*¹⁰. Jest to bardzo często w praktyce występująca forma wsparcia o ograniczonej wysokości i udzielana w uproszczonej procedurze. Jej relatywnie niewielka wysokość powoduje, że nie oddziałuje znacząco na wymianę handlową w ramach UE. Jednak nie jest to podstawą do uznania, że pomoc *de minimis* nie stanowi pomocy publicznej. Już na gruncie preambuły do ww. rozporządzenia Komisji można wywieść, że pomoc *de minimis* stanowi rodzaj pomocy państwa, ale wyodrębnionej pod względem formalnym, gdyż niewymagającej notyfikacji¹¹.

Należy zatem przyjąć, że naruszenie zakazów i ograniczeń prowadzić mogło do odmowy udzielenia każdej formy i rodzaju pomocy publicznej, nie tylko pomocy związanej ściśle z COVID-19, której ramy wyznaczał Komunikat Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19¹². Trudno rozstrzygnąć, czy o to projektodawcom (posłom)

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 743 ze zm. – dalej u.p.p.p.

⁹ Por. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 174 i nast.

¹⁰ Dz.Urz. UE L 352 /1 z dnia 24 grudnia 2013 r.

¹¹ Zob. szerzej R. Dowgier, *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015, s. 100.

¹² Dz.Urz. UE C 91 I/1 z dnia 20 marca 2020 r.

chodziło, czy też mieli oni na myśli tylko tzw. pomoc covidową. Jednak nawet jeżeli taki był ich zamiar, to tego w sposób poprawny nie wyartykułowali.

Po drugie, przesłanką odmowy udzielenia pomocy było naruszenie przez przedsiębiorcę określonych ograniczeń. W tym zakresie art. 23 ust. 1 odsyła do odpowiednich przepisów wykonawczych. Bezpośrednio po wejściu w życie przedmiotowej regulacji było to rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii¹³. Ten wielokrotnie nowelizowany, a następnie zastępowany kolejnymi rozporządzeniami akt wskazywał na określone dziedziny gospodarki, które nie mogły być w czasie epidemii aktywne lub których dotyczyły określone ograniczenia. Podkreślenia wymaga to, że rozporządzenie było nowelizowane stosownie do sytuacji epidemicznej, reżim sanitarny był zatem zaostrzany i luzowany. Działalność, która w danym momencie była zabroniona, po jakimś czasie była otwierana.

Zwrócić należy uwagę, że już sam fakt wprowadzenia w drodze rozporządzenia ograniczeń w konstytucyjnie gwarantowanych prawach obywatela budzi istotne wątpliwości. Po drugie, wyżej wymienione rozporządzenie wprowadzało wiele zakazów, nakazów i ograniczeń, w tym m.in. nakaz odbycia kwarantanny po powrocie do Polski (§ 2 ust. 2), ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej (§ 10), obowiązek noszenia rękawiczek jednorazowych oraz stosowania środków dezynfekcji rąk (§ 11) czy obowiązek zakrywania nosa i ust (§ 27). Artykuł 23 ust. 1 ustawy zmieniającej stanowi jednak o naruszeniu ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, a więc co do zasady chodziło o naruszenie obostrzeń wynikających z § 10. Brak maseczki stwierdzony u przedsiębiorcy nie mógł być uznany za naruszenie, o którym mowa w analizowanym przepisie, gdyż obowiązek jej noszenia nie był związany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Nie zmienia to jednak faktu, że ogólne jedynie odesłanie do ograniczeń, nakazów i zakazów w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej w praktyce mogło prowadzić do absurdalnych sytuacji. Przykładowo: z § 10 ust. 6 rozporządzenia wynikało, że prowadzenie przez przewoźnika lotniczego działalności związanej z przewozem lotniczym pasażerskim jest dopuszczalne m.in. pod warunkiem zapewnienia płynów do dezynfekcji rąk na pokładzie statku powietrznego. Literalna wykładnia art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej prowadziła więc do wniosku, że naruszenie tego nakazu mogło skutkować odmową udzielenia przedsiębiorcy pomocy publicznej (sic!).

¹³ Dz.U. poz. 2316 ze zm.

4. Czy art. 23 ustawy zmieniającej mógł dotyczyć preferencji podatkowych przyznawanych bez wydania decyzji?

Użyty w art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej zwrot „stanowi podstawę odmowy udzielenia pomocy publicznej” prowadził do wniosku, że naruszenie zakazów było negatywną przesłanką wydania rozstrzygnięcia w zakresie udzielenia pomocy. Zasadniczo udzielenie pomocy będzie miało miejsce na podstawie decyzji administracyjnej. Odmówić udzielenia pomocy można tylko wtedy, gdy ktoś o nią wnioskuje. Odmówić oznacza bowiem „nie zgodzić się na spełnienie czyjejś prośby, propozycji lub czyjegoes żądania”¹⁴.

W zakresie prawa podatkowego zauważyć należy, że preferencje podatkowe w formie zwolnień i ulg mogą być przyznawane zarówno na wniosek – w drodze decyzji, jak i na podstawie bezpośrednio stosowanych aktów prawnych – z mocy prawa, bez obowiązku wydawania decyzji. Odnosząc się w tym miejscu *sensu stricto* do preferencji udzielanych w związku z COVID-19 na podstawie powołanego wyżej Komunikatu Komisji dotyczącego pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki, do pierwszej grupy należało zaliczyć ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty. Z kolei do drugiej grupy zaliczało się zwolnienie z podatku od nieruchomości oraz przedłużenie terminu płatności rat podatku od nieruchomości wprowadzone uchwałą rady gminy, podjętą odpowiednio na podstawie art. 15p lub 15q ustawy o tarczy antykryzysowej¹⁵. W obu przypadkach, jak stanowił art. 15zzzz tej ustawy, ulgi, zwolnienia i przedłużenie terminu płatności to pomoc publiczna mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce.

W mojej ocenie na podstawie art. 23 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej należało przyjąć, że regulacja ta nie odnosiła się do tych preferencji podatkowych, które są przyznawane bez złożenia wniosku. Artykuł 23 ust. 1 wskazywał bowiem na odmowę udzielenia pomocy, a ust. 3 zobowiązywał do złożenia stosownego oświadczenia przedsiębiorcę ubiegającego się o udzielenie pomocy. Ubiegać się, to „dążyć do uzyskania lub osiągnięcia czegoś”¹⁶. W mojej ocenie dążenie to powinno być wyartykułowane w stosownym żądaniu (wniosku).

¹⁴ Słownik języka polskiego PWN, hasło: *odmówić*, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/odmowic;2493309.html> (dostęp: 7.11.2022).

¹⁵ Szerzej na temat tych preferencji zob. R. Dowgier, *Wsparcie dla przedsiębiorców w 2021 r. wprowadzane uchwałami rad gmin podejmowanymi na podstawie tzw. tarczy antykryzysowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 3.

¹⁶ Słownik języka polskiego...

Zestawienie tych przepisów pozwalało więc stwierdzić, że w sytuacji, gdy zastosowanie preferencji podatkowej uzależnione było wyłącznie od spełnienia normatywnie określonych przesłanek, art. 23 ustawy zmieniającej nie znajdował zastosowania. W tym bowiem przypadku przedsiębiorca o nic się nie ubiegał, a organ podatkowy nie mógł mu niczego odmówić, skoro nie złożono do niego żadnego wniosku¹⁷. Przykładowo więc przedsiębiorca, który chciał skorzystać z wprowadzonego przez radę gminy na podstawie art. 15p ustawy o tarczy antykryzysowej zwolnienia z podatku od nieruchomości, nie musiał składać żadnego oświadczenia, że nie naruszył zakazów, a organ podatkowy przy braku tego oświadczenia i co za tym idzie – nawet przy złamaniu zakazów, nie mógł mu odmówić pomocy.

Analizowane ograniczenie w praktyce – w zakresie prawa podatkowego – znajdowało więc zastosowanie w przypadku składania wniosków o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowiły pomoc publiczną.

5. Brak oświadczenia i skutki złożenia fałszywego oświadczenia

149

W kontekście art. 23 ust. 3 ustawy zmieniającej powstawało pytanie o to, jakie są skutki braku złożenia wskazanego w nim oświadczenia. Czy mogło być to uznane za brak formalny wniosku w rozumieniu art. 168 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸, który wskazuje, że podanie powinno zawierać określone w nim elementy, ale również czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych? W mojej ocenie można było przyjąć, że brak złożenia przedmiotowego oświadczenia powinien być traktowany jako brak formalny wniosku o udzielenie pomocy publicznej, którego niezpełnienie nie pozwala na jego rozpatrzenie. Oczywiście, aby w tej kwestii była pełna jasność, lepiej byłoby, gdyby ustawodawca wskazał wprost, że oświadczenie składa się wraz z wnioskiem, ale tak w istocie należało odczytywać obowiązek złożenia oświadczenia przy ubieganiu się o pomoc. Takie oświadczenie dołączone do wniosku o udzielenie pomocy publicznej było jednym z wielu dokumentów. Podkreślić bowiem należy, że z art. 37 u.p.p.p. wynika obowiązek złożenia wraz z wnioskiem

¹⁷ Potwierdza to również wyraźne oddzielenie w art. 37 u.p.p.p. sytuacji, w której przedsiębiorca ubiega się o pomoc na podstawie wniosku (ust. 5), od sytuacji, w której pomoc jest przewidziana w akcie normatywnym i nie wymaga składania wniosku (ust. 5a).

¹⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm. – dalej o.p.

o udzielenie pomocy publicznej stosownych do rodzaju pomocy za świadczeń, oświadczeń oraz informacji na urzędowych formularzach określonych w przepisach wykonawczych do ustawy. Według mnie na podobnej zasadzie należało traktować przedmiotowe oświadczenie. Z tego wywieść należy, że był to element niezbędny do rozpatrzenia wniosku, który przedsiębiorca powinien wraz z nim złożyć¹⁹. Za taką koncepcją się opowiadam, bo rozwiązuje ona problem sytuacji, w której przedsiębiorca, ubiegając się o pomoc publiczną, nie składał oświadczenia o tym, że nie złamał zakazów. Brak tego oświadczenia, w kontekście art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej, nie mógł być przesłanką odmowy udzielenia pomocy. Pomocy nie można było udzielić tylko przy naruszeniu nakazów, a nie przy braku oświadczenia w tym zakresie. Dlatego moim zdaniem jedynym sensownym rozwiązaniem tego problemu było przyjęcie, że postępowanie w sprawie udzielenia pomocy publicznej nie mogło być wszczęte bez złożenia przedmiotowego oświadczenia. Jego brak powodować powinien wezwanie do uzupełnienia braków formalnych wniosku w terminie 7 dni, a po bezskutecznym upływie tego terminu pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.). W innym przypadku nie byłoby żadnej możliwości skutecznego wyegzekwowania oświadczenia od przedsiębiorcy.

150

Wydanie decyzji w sprawie preferencji podatkowej na podstawie fałszywego oświadczenia przedsiębiorcy skutkuje, zgodnie z art. 23 ust. 5 ustawy zmieniającej, obowiązkiem zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami ustawowymi za opóźnienie. Decyzję o obowiązku zwrotu pomocy wydaje podmiot udzielający pomocy publicznej. Wskazana regulacja zupełnie abstrahuje od rozwiązań wynikających z przepisów prawa podatkowego. Odnosząc się do stanu faktycznego, w którym podatnik uzyskał na podstawie fałszywego oświadczenia ulgę w spłacie zobowiązania podatkowego, stwierdzenie już po wydaniu decyzji i po jej uprawomocnieniu się, że oświadczenie było fałszywe, powinno stanowić podstawę do wznowienia postępowania w sprawie. Podważenie prawdziwości oświadczenia prowadzi bowiem do sytuacji, w której po wydaniu decyzji wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne istniejące w dniu wydania decyzji, nieznanie organowi podatkowemu, co jest przesłanką wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.)²⁰.

Tak więc po wznowieniu postępowania podatkowego i wyeliminowaniu z obrotu prawnego decyzji w sprawie ulgi u podatnika pozostaje kwota

¹⁹ Zob. R. Dowgier, *Wpływ...*, s. 248.

²⁰ Szerzej zob. D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2019.

podatku wynikająca z deklaracji, decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. To te dokumenty stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i prowadzenia egzekucji należności. Nie trzeba w związku z tym na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej wydawać żadnej decyzji o obowiązku zwrotu pomocy. Byłoby to zdublowaniem tytułu do dochodzenia zwrotu pomocy rozumianej jako niezapłacony podatek. W tym kontekście art. 23 ust. 5 zd. 2 ustawy zmieniającej w sprawach podatkowych wydaje się zbędny, o ile do zwrotu pomocy można doprowadzić z użyciem właściwej procedury podatkowej. Jednocześnie nie sposób jest przyjąć taką interpretację, przy której decyzja o nakazie zwrotu zwalniałaby organ podatkowy z obowiązku weryfikacji poprawności korzystania z preferencji podatkowej w trybie przewidzianym prawem (co prowadziłoby np. do tego, że przedsiębiorca posiada decyzję o umorzeniu zaległości podatkowej, a jednocześnie organ podatkowy nakazuje mu – wydając odrębną decyzję o nakazie zwrotu – zapłatę tej należności).

W kontekście powyższego powstaje jednak bardzo istotne pytanie, czy o fakcie naruszenia przez przedsiębiorcę nakazów, ograniczeń i zakazów może rozstrzygać samodzielnie organ udzielający pomocy. Ja takiej możliwości nie widzę. W pierwszej kolejności dlatego, że do kontrolowania tych kwestii uprawnione były zupełnie inne podmioty (np. sanepid, policja). Po drugie dlatego, że oświadczenie składane było pod odpowiedzialnością karną. W mojej ocenie bez rozstrzygnięcia przed sądem powszechnym kwestii tej odpowiedzialności, a więc prawdziwości oświadczenia, należy przyjąć, że korzysta ono z domniemania prawdziwości. Dla organu podatkowego do podjęcia procedury zmierzającej do zwrotu pomocy publicznej nie jest więc wystarczające zawiadomienie o naruszeniu zakazów od odpowiedniego organu (swoją drogą skąd taki organ, np. sanepid, wiedział, że dany przedsiębiorca otrzymał pomoc publiczną i od kogo – bo przecież tych kwestii badać nie mógł). Uznanie oświadczenia za fałszywe powinno być potwierdzone w procedurze karnej prowadzonej w celu ukarania przedsiębiorcy jako winnego złożenia fałszywego oświadczenia. Dopiero uznający winę wyrok w tej sprawie umożliwi wznowienie postępowania podatkowego zmierzającego do pozbawienia przedsiębiorcy preferencji podatkowej.

6. Naruszenie zakazów i ograniczeń po udzieleniu pomocy

Należy też rozważyć, czy naruszenie zakazów, nakazów i ograniczeń, o których mowa w art. 23 ust. 1 ustawy zmieniającej, już po udzieleniu pomocy publicznej może stanowić podstawę do dochodzenia jej zwrotu.

W mojej ocenie nie jest to możliwe. Analizowane przepisy – zarówno w zakresie odmowy udzielenia pomocy, jak i oświadczenia przedsiębiorcy o nienaruszeniu zakazów – odnoszą się do etapu sprzed jej udzielenia. Prawdziwość oświadczenia powinna być oceniana na moment jego złożenia. Przedsiębiorca nie oświadcza, że nie naruszył ograniczeń i zakazów, a nie, że nie naruszył i nie naruszy. Złożenie takiego oświadczenia co do zdarzeń przyszłych nie byłoby zresztą możliwe, bo stanowiłoby to jedynie deklarację, a nie oświadczenie.

Również art. 23 ust. 1 ustawy nie stanowił, że warunkiem korzystania z pomocy publicznej było to, że przedsiębiorca nie łamie zakazów. Oświadczenie składał, ubiegając się o pomoc, i przed jej udzieleniem właściwy organ weryfikował, czy może jej udzielić. Późniejsze – po udzieleniu pomocy – zmiany w tym zakresie, a więc złamanie zakazu lub ograniczenia, nie miały już, w świetle analizowanych przepisów, żadnego znaczenia dla uzyskanej wcześniej pomocy. Trudno powiedzieć, czy taki miał być cel tych regulacji.

7. Wnioski

152

Jak wskazano na wstępie niniejszego opracowania, czas pandemii i związanych z nią drastycznych ograniczeń, nakazów i zakazów mamy już na szczęście za sobą. Wprowadzane w tym okresie rozwiązania prawne w dalszym ciągu są jednak źródłem problemów interpretacyjnych, przede wszystkim ze względu na ich niską jakość legislacyjną. Analizując przedmiotowy art. 23 ustawy zmieniającej, nie mogę oprzeć się wrażeniu, że grupa posłów (raczej nieprawników) przygotowała w pośpiechu regulację, która miała realizować pewien cel. Było nim powiązanie pomocy publicznej z przestrzeganiem wprowadzonych w związku z epidemią zakazów, ograniczeń i nakazów. Jednak w uchwalonym kształcie zakres oddziaływania powołanego przepisu był dość ograniczony. Wydaje się, że miał on raczej prewencyjny charakter w tym znaczeniu, że przedsiębiorcy byli informowani zarówno o konieczności przestrzegania zakazów jako warunku uzyskania pomocy publicznej, jak i o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia w tym zakresie. Głębsze wczytanie się w art. 23 prowadzi jednak do wniosku, że organy udzielające pomocy (w tym organy podatkowe) nie mogą samodzielnie kwestionować prawa do pomocy. W gruncie rzeczy wprowadzenie odpowiedzialności karnej za składane oświadczenia powoduje, że to sądy powszechne będą rozstrzygały kwestie złamania zakazów. Dopiero ich orzeczenia otworzą organom udzielającym pomocy drogę do jej odzyskania.

Analizowane regulacje nie pozwolą także na pozbawienie pomocy przedsiębiorcy, który np. dzień po udzieleniu mu pomocy otworzył restaurację pomimo zakazu. Złożył on przed udzieleniem pomocy prawdziwe oświadczenie, że zakazów nie łamał, a więc późniejsze działania w tym zakresie oświadczeniem tym nie są już objęte.

Bibliografia

- Dowgier R., *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015.
- Dowgier R., *Wsparcie dla przedsiębiorców w 2021 r. wprowadzane uchwałami rad gmin podejmowanymi na podstawie tzw. tarczy antykryzysowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 3.
- Etel L., *Czy można bardziej skomplikować tryb udzielania przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków w czasie pandemii?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 1.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel-Mateo A., *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: odmówić, b.r., <https://sjp.pwn.pl/sjp/odmowic;2493309.html> (dostęp: 7.11.2022).
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2019.

Akty prawne

- Komunikat Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (Dz.Urz. UE C 91 I/1 z dnia 20 marca 2020 r.).
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L 352 /1 z dnia 24 grudnia 2013 r.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz.U. poz. 2316 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 743 ze zm.).

Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z przeciwdziałaniem sytuacjom kryzysowym związanym z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. poz. 2112).

Streszczenie

W okresie pandemii COVID-19 ustawodawca wprowadzał różnego rodzaju ograniczenia, nakazy oraz zakazy, które odnosiły się m.in. do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Jednocześnie podejmował działania mające na celu wsparcie przedsiębiorców, m.in. poprzez udzielanie im różnego rodzaju preferencji podatkowych, które mogły stanowić formę pomocy publicznej. W konsekwencji stworzono regulację prawną, która uzależniała uzyskanie wsparcia od przestrzegania wskazanych ograniczeń, nakazów i zakazów. Rozwiązanie to nie było jednak wolne od wad i budziło wątpliwości na etapie jego praktycznego stosowania. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie tej materii. Pomimo że analizowane regulacje prawne zasadniczo mają już historyczny charakter, to jednak nie można wykluczyć ich stosowania w celu odzyskania pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych, przyznawanej w okresie ich obowiązywania. Z tego punktu widzenia problematyka ta zasługuje na uwagę.

154

Słowa kluczowe: preferencje podatkowe, pomoc publiczna, zakazy, nakazy, ograniczenia w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej w czasie pandemii COVID-19

Leonard Etel¹

Dariusz Strzelec²

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Co trzeba zmienić?

1. Uwagi ogólne

Od dłuższego już czasu w literaturze zwracano uwagę na potrzebę uporządkowania zasad udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych³. Postulaty te nie były jednak – z różnych powodów – poważnie rozważane. Dopiero nadzwyczajne okoliczności funkcjonowania podatników i organów podatkowych spowodowane koronawirusem uwidoczniły potrzebę zmian w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴ regulujących ulgi w spłacie. Zmian tych jednak nie zdecydowano się wprowadzić do Ordynacji podatkowej, ale w formie pism Ministerstwa Finansów⁵. Nie mogło to przynieść dobrych rezultatów i zastąpić niezmiennych przepisów tej ustawy⁶. Równie krytycznie należy ocenić wprowadzanie zmian w procedurach udzielania

155

¹ Leonard Etel – profesor doktor habilitowany, kierownik Katedry Prawa Podatkowego Uniwersytetu w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0001-8065-2276>

² Dariusz Strzelec – doktor habilitowany, profesor UŁ, Katedra Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, adwokat, doradca podatkowy, <https://orcid.org/0000-0002-0843-4167>

³ Zob. np. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 30–36.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

⁵ Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów zamieszczono pismo zatytułowane *Zasady udzielania ulg podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/kas/zasady-udzielania-ulg-podatkowych> (dostęp: 27.01.2021).

⁶ L. Etel, *Ulgi w spłacie podatków w świetle wytycznych ministerstwa finansów „Procedury Administracyjne i Podatkowe”* 2020, nr 2, s. 17–21.

ulg w ramach ustaw regulujących kolejne tzw. tarcze antykryzysowe⁷. Przepisy te były z reguły niedostosowane do specyfiki przyznawania tytułowych preferencji podatkowych i wywoływały spory interpretacyjne⁸. W niniejszej publikacji wskazane są propozycje, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przyczyni się do udoskonalenia funkcjonowania ulg w spłacie nie tylko w okresie stanów nadzwyczajnych. Warto podkreślić, że większość proponowanych regulacji jest zawartych w przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego projekcie nowej ordynacji⁹.

2. Zaniechanie ustalania i zaniechanie poboru podatku na podstawie decyzji organu podatkowego

Od dosyć dawna postuluje się przywrócenie¹⁰ instytucji zaniechania ustalania i poboru podatku¹¹. Instytucje te sprowadzają się do tego, że organ może na wniosek podatnika nie ustalać zobowiązania podatkowego (w odniesieniu do podatków powstających po doręczeniu decyzji) lub nie pobierać powstałego zobowiązania (z mocy prawa lub na podstawie decyzji, zanim jeszcze stanie się ono zaległością podatkową)¹². Zostały one zbyt pochopnie wyeliminowane z Ordynacji podatkowej z końcem

156

⁷ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374, 1842, 2112, 2113, 2123, 2157, 2255, 2275, 2320, 2327, 2338, 2361).

⁸ L. Etel, *Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 8, s. 6–15.

⁹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 321 i nast.

¹⁰ Instytucje te były przewidziane w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486) – zob. J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 40. Z ustawy o zobowiązaniach podatkowych zostały przeniesione do Ordynacji podatkowej.

¹¹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 125.

¹² J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych...*, s. 40; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1997, s. 56 i nast.

2000 r.¹³ Powodem ich usunięcia były niezasadne obawy co do możliwości naruszenia traktatowo określonych zasad pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom¹⁴. Wskazywano – z czym się nie można zgodzić – że stosowanie zaniechania ustalania i poboru podatku nie pozwala na precyzyjne określenie wysokości i momentu udzielenia pomocy, może zatem stanowić element zakłócający przejrzystość pomocy publicznej w Polsce¹⁵. Argument ten nie był przekonujący w sytuacji, gdy zarówno zaniechanie ustalenia, jak i poboru mogło się odbywać w formie decyzji, gdzie była wskazana kwota podatku, z którego rezygnowano. Była także znana data wydania decyzji, co przesądzało o momencie udzielenia pomocy publicznej. W żadnym razie argumentacja ta nie uzasadniała zubożenia katalogu ulg w spłacie podatków, co do dzisiaj wywołuje negatywne skutki.

Po usunięciu zaniechania ustalania i poboru podatku w Ordynacji podatkowej pozostało, poza innymi ulgami, umorzenie zobowiązania podatkowego. Na podstawie art. 67a o.p. organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową wraz z odsetkami. Podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, gdy nie upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, kiedy podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualnie odpowiedzialność karna skarbową) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. Zgodnie z obowiązującym art. 67a o.p. można podatnikowi umorzyć zaległość podatkową, ale nie podatek, którego termin płatności jeszcze nie upłynął. Umorzenie w obowiązującym kształcie prawnym nie może dotyczyć zobowiązań niewymagalnych, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Stąd też nie miały podstawy wnioski, w których podatnicy np. w listopadzie 2020 r. wnosili o umorzenie podatku do końca roku albo epidemii. Wnioski te dotyczyły bowiem niewymagalnych jeszcze zobowiązań (rat) i przez to nie mogły być umorzone. Niedogodności z tym związane są widoczne wówczas, gdy podatnik płaci podatek w comiesięcznych ratach. Wniosek o umorzenie musi być składany każdego miesiąca po upływie terminu płatności raty, chociaż nie ulegają zmianie warunki uzasadniające zastosowanie tej ulgi. Zdecydowanie

¹³ Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o opłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 122, poz. 1315).

¹⁴ Szerzej S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 156 i nast.

¹⁵ *Ibidem*, s. 158.

lepsze byłoby jednorazowe zaniechanie poboru np. trzech przyszłych rat podatku. Niestety, dzisiaj umorzona może być tylko zaległa rata. Takiego rygoryzmu nie ma przy podatkach płaconych w formie zaliczek. Podatnik ma możliwość wnioskowania o ograniczenie poboru zaliczek na podatek, jeżeli uprawdopodobni, że zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do kwoty podatku za cały rok podatkowy (art. 22 par. 2a o.p.). Przy zaliczkach wystarczy złożenie jednego wniosku. Identyfikacyjny tryb powinien być zastosowany w przypadku podatków płaconych w ratach. Wymaga to jednak wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zaniechania poboru.

Za przyznaniem organom podatkowym możliwości analizowanych zaniechań w formie decyzji przemawia również to, że pomimo ich usunięcia z Ordynacji podatkowej, przetrwały one w prawie podatkowym. Z art. 13c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹⁶ wynika, że w przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej organ podatkowy może przyznać podatnikowi ulgę w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalenia albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym. Zaniechanie ustalania lub poboru dokonywane jest w formie decyzji wydawanej na podstawie art. 207 o.p. i powołanego przepisu ustawy o podatku rolnym. Przepis ten obowiązuje już wiele lat i nie wywołuje żadnych problemów związanych z brakiem przejrzystości udzielania pomocy publicznej.

Potwierdza to wcześniej postawioną tezę o bezzasadności usunięcia z Ordynacji podatkowej zaniechania ustalania i poboru podatku.

3. Zaniechanie ustalania i poboru podatku na podstawie aktu normatywnego

Zaniechanie poboru i ustalania przyznawane w formie decyzji na podstawie wniosku podatnika jest procedurą dosyć czasochłonną. W sytuacjach nadzwyczajnych lepszym rozwiązaniem jest stosowanie tych instytucji na podstawie aktu normatywnego. Taka możliwość przysługuje ministrowi właściwemu do spraw publicznych na podstawie art. 22 § 1 o.p. Minister może zaniechać poboru podatków w drodze rozporządzenia w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub waż-

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333.

nym interesem podatników. Kompetencja ta przysługuje mu w odniesieniu do podatków zasilających budżet państwa.

Wydaje się, że nie ma żadnych powodów, aby nie przysługiwała ona również władzom lokalnym w zakresie ich podatków. Jeżeli może to robić minister w odniesieniu do podatków państwowych, to dlaczego kompetencja ta nie przysługuje radom gmin w zakresie podatków lokalnych? Najprawdopodobniej wynika to jedynie z przeoczenia ustawodawcy, który „zapomniał” o gminach i ich podatkach. Byłoby to uprawnienie szczególnie przydatne w okresach pandemii, gdzie całe działy gospodarki nie funkcjonują i wymagają wsparcia finansowego. Możliwość zaniechania poboru określonych podatków w całości lub części, wprowadzona w formie aktu normatywnego (uchwały rady gminy), na pewno uelastyczyłaby politykę podatkową władz lokalnych. Nie byłoby potrzeby prowadzenia postępowań podatkowych i wydawania olbrzymiej liczby decyzji, co jest kosztowne i pracochłonne. Można stwierdzić, że nie ma racjonalnych argumentów przemawiających za ograniczeniem stosowania zaniechania poboru podatków tylko przez ministra finansów. Rady gmin, stosując ten mechanizm, na pewno nie byłyby skłonne do rozrzutności, ponieważ dotyczy to ich wpływów budżetowych.

Wyżej podniesione argumenty za przyznaniem radom gmin uprawnień do wprowadzania zaniechania poboru podatków w formie uchwały rady należy odnieść bezpośrednio do bliźniaczej instytucji, jaką jest zaniechanie ustalania. Wśród podatków i opłat lokalnych jest dużo świadczeń powstających po doręczeniu decyzji ustalającej (podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny płacony przez osoby fizyczne). Kompetencja rady do zaniechania ich ustalania w całości lub części w formie jednej uchwały wyeliminowałby potrzebę wydawania niekiedy tysięcy decyzji ustalających zobowiązanie tylko po to, aby następnie – z powodu pandemii – rozpatrywać zasadne wnioski podatników o ulgi w spłacie wynikających z tych decyzji podatków. Po co ustalać podatki, kiedy wiadomo, że trzeba będzie je umorzyć?

4. Umarzanie zaległości podatkowych wraz z odsetkami na podstawie aktu normatywnego

Zaniechanie ustalania i poboru podatku może być zastosowane, co już podniesiono, jedynie do upływu terminu płatności podatku. Po tym terminie powstaje zaległość podatkowa i związane z nią odsetki. Zaległość wraz z odsetkami może być umorzona na podstawie decyzji organu podatkowego

wydanej na wniosek podatnika. W obowiązującym stanie prawnym zaległości nie może umorzyć minister finansów w formie rozporządzenia ani też rada gminy w formie uchwały. Zastanawiające jest zwłaszcza to, że na podstawie Ordynacji podatkowej minister może zaniechać poboru, a nie może już umorzyć zaległości. Jest to pewna niekonsekwencja, trudna do wytłumaczenia, tym bardziej że zarówno w Ordynacji podatkowej z 1934 r.¹⁷, jak i w ustawie o zobowiązaniach podatkowych ten właśnie minister mógł umorzyć zaległości¹⁸. Brak tej kompetencji ministra dał się odczuć w okresie pandemii, czego potwierdzeniem jest wprowadzenie art. 15za ust. 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹⁹. Zgodnie z nim minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, zaniechać poboru w całości lub części odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, mając na względzie okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w związku z COVID-19 oraz skutki nim wywołane. Uprawnienie to dotyczy jedynie odsetek, a nie samej kwoty zaległości. Wydaje się, że jest to nadmierna ostrożność ustawodawcy. Minister powinien mieć możliwość umarzania nie tylko odsetek, ale także zaległości podatkowych. Uprawnienie to powinno przysługiwać także radzie gminy w odniesieniu do podatków samorządowych, co zostało uzasadnione wyżej. Kompetencja powinna być na stałe wprowadzona do Ordynacji podatkowej. Ani minister finansów, ani rada gminy z przyczyn oczywistych nie będą nadużywali tych uprawnień, a jednocześnie mogą one znakomicie zwiększać elastyczność działania tych organów w uzasadnionych przypadkach.

5. Odroczenie terminu a jego przedłużenie

Kolejną powszechnie wykorzystywaną przez organy podatkowe ulgą w spłacie jest odroczenie terminu płatności podatku. Może ono dotyczyć jedynie konkretnego podatnika wnoszącego o tę ulgę. Skutkuje to koniecznością prowadzenia postępowania w indywidualnej sprawie, co znacznie spowalnia proces jej udzielania. Jest to podstawowa wada tej instytucji w okresie epidemii, kiedy potrzebne są szybkie działania adresowane do większych grup podatników. Zdecydowanie lepszym rozwią-

¹⁷ Zob. art. 130 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346).

¹⁸ Zob. art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹⁹ Dz.U. poz. 374 i 567 – dalej ustawa tarcza antykryzysowa.

zaniem jest zastosowanie w takiej sytuacji przedłużenia terminu. Z art. 50 o.p. wynika, że minister właściwy od spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z pewnymi wyjątkami (przedawnienie, nadpłata). Nie mają tego uprawnienia rady gmin w zakresie podatków zasilających ich budżety. Kompetencja władz lokalnych do przedłużania terminów wynikających z prawa podatkowego powinna być wyraźnie wyartykułowana w Ordynacji podatkowej (np. w art. 50 o.p.). Ułatwiłoby to dostosowywanie np. terminów płatności podatków lokalnych do nadzwyczajnych sytuacji wywołanych klęskami żywiołowymi i innymi stanami nadzwyczajnymi. Zamiast wydawać i doręczać dużą liczbę decyzji o odroczeniu terminu płatności podatnikom znajdującym się w trudnej sytuacji ekonomicznej spowodowanej koronawirusem, można byłoby to zrealizować w jednej uchwale rady gmin. Ustawodawca, zamiast wprowadzić do Ordynacji podatkowej to uprawnienie władzy lokalnej do przedłużania terminów, zdecydował się na tymczasowe regulacje wprowadzone w ustawie tarcza antykryzysowa (art. 15q). Uprawnienie to na stałe powinno być przyznane władzom lokalnym, co wymaga stosownych zmian w Ordynacji podatkowej.

6. Przywracanie terminów materialnoprawnych (a nie tylko procesowych) w czasie epidemii

Przedłużenie i odraczanie terminów prawa podatkowego dotyczy tych terminów, które jeszcze nie upłynęły. Może to stanowić duże ograniczenie w działaniu uprawnionych do tego organów. Stąd też wydaje się, że w Ordynacji podatkowej należy rozszerzyć możliwość stosowania instytucji przywrócenia terminu, która obecnie ma zastosowanie jedynie do terminów procesowych (art. 162 o.p.), o terminy materialne. Nie jest to postulat nowy. W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego uregulowano przywrócenie terminu obejmujące również terminy materialnoprawne (z pewnymi wyjątkami) dokonywane w formie decyzji wydawanych na wnioski podatnika²⁰. Przywrócenie terminów materialnych (które upłynęły) zwiększy użyteczność tej instytucji, szczególnie w nadzwyczajnych warunkach.

²⁰ D. Strzelec, *Terminy*, [w:] L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk,

7. Ulgi w spłacie a rodzaje pomocy publicznej w okresie pandemii

Przedsiębiorcy ubiegający się o ulgi w spłacie podatków narzekają – i słusznie – na pogmatwane i nadmiernie rozbudowane przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej. W pierwszej wersji tarczy antykryzysowej nic w tym zakresie nie zmieniono. W praktyce oznaczało to, że ulgi w spłacie mogły być udzielane przedsiębiorcom tylko w ramach pomocy *de minimis* (maksymalnie 200 tys. euro w ciągu 3 lat). Dopiero w nowelizacji tarczy, dokonanej ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2²¹, dodano, że wsparcie udzielone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w związku z COVID-19, zgodnie z warunkami zawartymi w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (2020/C 91 I/01)²², stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce (art. 15zzzzh). Ulgi udzielane w ramach tego rodzaju pomocy mogą być przyznawane w ramach dużo większego limitu pomocy (800 tys. euro) niż w przypadku pomocy *de minimis*.

Artykuł 15zzzzh, jako program pomocowy, został zgłoszony do Komisji w procedurze prenotyfikacyjnej (sygn. SA.57172(2020/PN) już po jego uchwaleniu i wejściu w życie. W ramach tarczy najpierw uchwalono ten przepis, a dopiero po jego wejściu w życie wystąpiono o zgodę Komisji. W efekcie funkcjonowała regulacja ustawowa uznająca ulgi uznaniowe z Ordynacji podatkowej za jeden z rodzajów pomocy udzielanej zgodnie z powołanym komunikatem, chociaż nie uzyskała ona jeszcze akceptacji Komisji. W związku z tym pojawił się problem dotyczący tego, czy ulgi te mogą być udzielane jako pomoc na podstawie komunikatu KE. Zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²³ tryb ten powinien być inny. Najpierw

A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 211–216. Zob. też art. 126 projektu ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego – Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, 2019, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517> (dostęp: 27.01.2021).

²¹ Dz.U. poz. 695.

²² Dz.Urz. UE C 91I z dnia 20 marca 2020 r., s. 1 – dalej Komunikat.

²³ Dz.Urz. UE L 248 z dnia 24 września 2015 r.

trzeba powiadomić Komisję Europejską o planowanej pomocy, uzyskać jej decyzję i dopiero wówczas uchwalić stosowne przepisy. Zachowanie tego trybu nie wywołałoby analizowanych perturbacji. To niechlujstwo legislacyjne doprowadziło do powstania analizowanego problemu. Wydaje się zatem, że organy podatkowe miały podstawę prawną do tego, żeby tej pomocy udzielać, ponieważ z art. 15zzzh tarczy jasno wynikało, jakiego rodzaju jest to pomoc publiczna. Podatnicy mogli się ubiegać o ten rodzaj pomocy, a organy nie mogły odmówić zastosowania analizowanego artykułu.

Na mocy ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19²⁴ po raz kolejny zmieniono analizowany art. 15 zzzh. Według niego wsparcie udzielone na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p. w związku z COVID-19 w przypadku podatku, którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 r., lub zaległości podatkowej powstałej po tym dniu, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie, stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce.

Dodano dodatkowo ust. 3 w brzmieniu: „Wsparcie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, może być udzielone podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, u którego nastąpił spadek obrotów gospodarczych z powodu COVID-19 o co najmniej 25% w dowolnym miesiącu przypadającym po dniu 31 stycznia 2020 r. w porównaniu do miesiąca poprzedniego lub analogicznego miesiąca roku poprzedniego”.

Jak widać, zmiana ta przyniosła dodatkowe warunki, które muszą być spełnione, aby ulgi w spłacie mogły stanowić wsparcie w ramach Komunikatu. Istota tej regulacji nie uległa zmianie, ponieważ dalej z niej wynika, że ulgi te, udzielone zgodnie z warunkami z Komunikatu, stanowią pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce. Zmiany są jednak istotne. Oto one:

1) w nowym art. 15zzzh nie ma już umorzenia zaległości; pozostało odroczenie lub rozłożenie na raty;

2) wprowadzono dodatkowy warunek w postaci spadku obrotów u podatnika;

3) ulgi mogą dotyczyć podatku, którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 r. albo zaległości powstałej po tym dniu.

Przepis ten zaczął obowiązywać od 9 października 2020 r. i został zatwierdzony przez Komisję²⁵. Ulgi w postaci odroczenia i rozłożenia na

²⁴ Dz.U. poz. 1747.

²⁵ Nastąpiło to dopiero 13 listopada 2020 r. – zob. decyzja nr SA.57172 z 13 listopada 2020 r.

raty od tego dnia powinny być rozpatrywane na nowych warunkach, wynikających ze zmienionego art. 15 zzzh.

Podsumowując rozważania dotyczące stosowania ulg w spłacie jako formy pomocy publicznej w stanie epidemii, należy stwierdzić, że nie ma podstaw do kwestionowania decyzji przyznających ulgi w spłacie na podstawie art. 67 b o.p. w związku z art. 15 zzzh ustawy tarcza antykryzysowa, wydanych w okresie 18 kwietnia – 8 października 2020 r. Brzmienie zmienionego art. 15 zzzh wskazuje, że ulgi te stanowią pomoc, która może być udzielana na warunkach określonych w Komunikacie. Przepis ten uległ zmianie 9 października 2020 r. i dopiero od tej daty ulgi w spłacie muszą być przyznawane z uwzględnieniem dodatkowym wymogów tam wskazanych.

8. Ulgi w spłacie a formularze dotyczące pomocy publicznej

164

Jednym z większych problemów związanych z uzyskaniem ulgi w spłacie przez przedsiębiorców jest udokumentowanie wniosków zgodnie z nadmiernie rozbudowanymi polskimi przepisami regulującymi procedurę udzielania pomocy publicznej. Najlepszym przykładem są formularze z danymi niezbędnymi do udzielenia przedsiębiorcy ulgi w spłacie. Zgodnie z art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej²⁶ podmiot ubiegający się o pomoc jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji dotyczących wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy. Złożenie tej informacji powinno mieć miejsce na stosownych formularzach, które są załącznikami do rozporządzeń Rady Ministrów²⁷.

Formularz przewidziany dla pomocy *de minimis* liczy cztery strony i jest stosunkowo łatwy do wypełnienia przez podatnika. Natomiast formularz

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 362 ze zm.

²⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.).

stosowany przy innych przeznaczeniach pomocy na początku pandemii liczył dwanaście stron i wymagał zamieszczenia w nim wielu szczegółowych informacji. Nie trzeba uzasadniać, że dla podatników wypełnienie dwunastostronicowego formularza jest znacznym utrudnieniem przy ubieganiu się o ulgę. Problem ten dostrzegł Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK) i w piśmie z dnia 1 kwietnia 2020 r. (DMP-1.52.29.2020. MMach/RZ) przedstawił uproszczony (jedna strona) formularz. Mogły go, zdaniem UOKiK, wprowadzić rady gmin, podejmując stosowne uchwały. Wydaje się, że nie ma podstaw prawnych do wprowadzania tego typu wzorów uproszczonych. Wzór formularza wynika bowiem z powołanego rozporządzenia Rady Ministrów. Tylko Rada Ministrów może zmienić ten formularz, co też się stało. W dniu 5 sierpnia 2020 r. weszła w życie nowelizacja rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie²⁸, w ramach której wprowadzony został (w dodanym załączniku nr 3 do rozporządzenia) uproszczony wzór formularza, liczący trzy strony. Może on być stosowany jedynie przy ubieganiu się o pomoc publiczną związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz jej skutków. Jego wprowadzenie (szkoda, że dopiero po prawie pięciu miesiącach od ogłoszenia stanu epidemii) ułatwiło przedsiębiorcom spełnienie formalnych warunków uzyskania ulgi w spłacie. Pokazało też, że dotychczas stosowane formularze można uprościć poprzez ograniczenia danych tam wykazywanych. Bez zmian pozostał rozbudowany, dwunastostronicowy wzór formularza składany wraz z wnioskiem o pomoc inną niż związana z COVID. Należy postulować zdecydowane „odchudzenie” tego formularza, na wzór stosowanego przy udzielaniu pomocy dla przedsiębiorców poszkodowanych w wyniku pandemii.

9. Wnioski

Na podstawie wyżej przeprowadzonych rozważań trzeba stwierdzić, że:

1) należy na powrót wprowadzić do Ordynacji podatkowej zaniechanie ustalania i poboru podatków w formie decyzji organu podatkowego;

²⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. poz. 1338).

- 2) zaniechanie ustalania i poboru podatku oraz umorzenie zaległości podatkowych powinno być stosowane nie tylko na podstawie decyzji organu podatkowego, ale także rozporządzenia ministra finansów i uchwały rady gminy w zakresie podatków samorządowych;
- 3) rady gmin, podobnie jak minister finansów, powinny mieć możliwość przedłużania terminów;
- 4) organy podatkowe powinny mieć możliwość przywracania terminów materialnoprawnych (a nie tylko procesowych);
- 5) powinien być uproszczony tryb dokumentowania składanych przez przedsiębiorców wniosków o ulgę w spłacie.

Bibliografia

- Białobrzeski J., *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 1984.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1997.
- Etel L., *Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 8.
- Etel L., *Ułgi w spłacie podatków w świetle wytycznych ministerstwa finansów*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 2.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Ogrodowczyk B., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., Taborski G., Zajączkowski A., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Zasady udzielania ulg podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/kas/zasady-udzielania-ulg-podatkowych> (dostęp: 27.01.2021).
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Presnarowicz S., *Ułgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.
- Strzelec D., *Terminy*, [w:] L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 248 z dnia 24 września 2015 r.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311).
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. poz. 1338).
- Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, 2019, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517> (dostęp: 27.01.2021).
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346).
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o opłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 122, poz. 1315).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 362 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374, 1842, 2112, 2113, 2123, 2157, 2255, 2275, 2320, 2327, 2338, 2361).
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 695).
- Ustawa z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. poz. 1747).

Streszczenie

W opracowaniu zostały wskazane propozycje, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przyczyniłoby się do udoskonalenia funkcjonowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie tylko w okresie stanów nadzwyczajnych. Większość z proponowanych regulacji jest zawarta w przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego projekcie nowej Ordynacji podatkowej.

Słowa kluczowe: zaniechanie ustalania i poboru podatku, umorzenie zobowiązania podatkowego, odroczenie terminu płatności podatku

*Eugenia Fojcik-Mastalska*¹

*Ryszard Mastalski*²

Orzecznictwo podatkowe a źródła prawa podatkowego

I

Jak wiadomo, współcześnie przyjmuje się dość powszechnie, że w systemie prawa ustawowego orzecznictwo sądowe nie jest źródłem prawa. Należy bowiem do procesu jego stosowania, a nie stanowienia. Akty prawne, jako akty generalne tworzone przez podmioty, którym kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane, nie mogą być, co oczywiste, zaliczane do tej samej kategorii co akty stosowania prawa. Bezsporne jest jednak, że istnieje wzajemne oddziaływanie tworzenia prawa oraz jego stosowania. Występują bowiem od dawna postrzegane, integralne związki pomiędzy regułami konstruowania tekstów prawnych oraz ich interpretacją³. Podstawą decyzji stosowania prawa jest reguła stanowienia jako rezultat decyzji prawotwórczej⁴. Jej trafność poddawana jest ocenie przede wszystkim w sądowym stosowaniu prawa. Rezultaty stosowania prawa stanowią weryfikację prawidłowości jego tworzenia. Pełna ocena funkcjonowania prawa nie jest zatem możliwa bez powiązania procesu legislacyjnego z praktyką stosowania prawa, zwłaszcza zaś ich wzajemnego wpływu.

169

¹ Eugenia Fojcik-Mastalska – profesor zwyczajna, Uniwersytet Wrocławski (*emeritus*).

² Ryszard Mastalski – profesor zwyczajny, Uniwersytet Wrocławski (*emeritus*).

³ S. Wronkowska w: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 13.

⁴ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 15.

Ważne znaczenie dla kontroli prawidłowości przyjętych rozwiązań ma to, czy i w jakim zakresie prawodawca uwzględni w badaniach post-legislacyjnych praktykę sądowego stosowania prawa. Nie chodzi tu jednak tylko o ustalenie rezultatów stosowania prawa w stosunku do tego, co zamierzano, lecz także o to, czy sądowe stosowanie prawa nie ujawnia sprzeczności pomiędzy przyjętymi rozwiązaniami prawnymi a systemem prawa funkcjonującym w danym miejscu i czasie (np. sprzeczności z normami konstytucyjnymi albo unijnymi). Możliwości ujawnienia tego rodzaju sprzeczności uzależnione są głównie od tego, czy sądowe stosowanie prawa ma charakter systemowy, a więc odnosi się do całego porządku prawnego, czy też ogranicza się do rozumienia prawa głównie w aspekcie wąsko pojętej wykładni językowej.

II

170

Obserwacja praktyki legislacyjnej w Polsce, w szczególności w prawie podatkowym, wskazuje na zasadnicze jej nieprawidłowości, pogłębiane wyraźnie w ostatnich latach. Podstawowym mankamentem legislacji jest brak systemowego tworzenia prawa. Jej cele rozpatrywane są bowiem głównie z punktu widzenia określonego resortu, a nie całego porządku prawnego. W prawie podatkowym widoczne jest to zwłaszcza w niedostatecznym uwzględnianiu przez jego twórców Konstytucji RP i prawa unijnego, a także regulacji funkcjonujących w tych obszarach życia społecznego, które są ściśle powiązane z opodatkowaniem. Chodzi głównie o prawo prywatne (prawo cywilne i prawo handlowe), którego związki z prawem podatkowym nie są na ogół dostrzegane przez prawodawcę. W efekcie nie uwzględnia on w programowaniu norm prawnych ich różnorodnych związków z gospodarką, w szczególności zaś tego, że przedmiotem opodatkowania są z reguły zjawiska ze sfery życia gospodarczego. Regulowane są one, jak wiadomo, głównie przez normy prawa prywatnego. Prawodawca nie zważa na to, aby podmioty gospodarcze mogły swobodnie kształtować stosunki prawne oparte na zasadzie autonomii woli oraz związanej z nią swobody umów. Dominującą przesłanką jego regulacji podatkowej jest bowiem wąsko, „resortowo” pojęty cel fiskalny, a nie szukanie swoistego kompromisu pomiędzy tym celem a zachowaniem „źródła gospodarczego” opodatkowania. W rezultacie na gruncie prawa podatkowego dochodzi do niezgodności prakseologicznej jego norm z normami prawa prywatnego, prowadzącej do ograniczenia możliwości odpowiedniej ich realizacji. W efekcie nie w pełni osiąga się

cele nie tylko regulacji prawa cywilnego i prawa handlowego, lecz także – poprzez zakłócenia w obrocie prawnym – nie są dostatecznie realizowane cele norm prawa podatkowego, także cele fiskalne. Dość powszechnie przyjmuje się bowiem, że niedostateczne uwzględnianie przez prawodawcę ekonomicznych skutków opodatkowania prowadzi z reguły do braku możliwości optymalnego rozwoju gospodarczego, a ponadto uniemożliwia osiągnięcie zaplanowanych dochodów budżetowych, zbyt wysokie obciążenia podatkowe rodzą zaś niebezpieczeństwo unikania opodatkowania.

Niedostateczne uwzględnianie systemowego tworzenia prawa podatkowego skutkuje częstymi zmianami regulacji prawnych, co nie tylko utrudnia planowanie działalności gospodarczej, lecz także osłabia wpływ orzecznictwa sądowego na źródła prawa podatkowego. Wypracowanie zaś przez sądy w miarę jednolitego orzecznictwa traci na znaczeniu, gdy zmiany stanu prawnego powodują, że utrwalone w praktyce orzeczniczej rozumienie przepisu prawnego ma często już tylko znaczenie historyczne. Legislacja realizowana metodą „prób i błędów” utrudnia w zasadniczy sposób racjonalne prowadzenie działalności gospodarczej, głównie wobec niewielkiego horyzontu czasowego planowania gospodarczego. Podatek jest bowiem jednym z podstawowych elementów tego planowania, w szczególności zaś stanowi dla przedsiębiorcy bardzo istotny parametr rachunku gospodarczego, przez który należy rozumieć zmienną zewnętrzną wpływającą na kierunek jego wyborów gospodarczych.

Systemowe tworzenie prawa podatkowego, którego trudno dopatrzeć się w polskiej rzeczywistości, odnosi się nie tylko do samego prawa, lecz także wymaga odpowiedniej wizji jego skutków ekonomicznych rozpatrywanych zarówno w skali danego kraju, jak i w międzynarodowych relacjach gospodarczych, zwłaszcza zaś w relacjach w ramach Unii Europejskiej. Chodzi o to, by prawodawca dostrzegał wzajemne, często mające charakter zwrotny, oddziaływania na siebie opodatkowania i gospodarki, co jest mało widoczne (jeżeli w ogóle występuje) w dominującym w Polsce resortowym tworzeniu prawa.

Przedstawione mankamenty tworzenia prawa podatkowego, w szczególności rozpatrywane z punktu widzenia związków norm prawa podatkowego z gospodarką, prowadzą do pytania, czy i w jakim zakresie, i po spełnieniu jakich warunków orzecznictwo podatkowe może „poprawić” te nieprawidłowości. Chodzi w szczególności o przyjętą przez sądy ideologię wykładni prawa podatkowego, określającą wartości lub dyrektywy interpretacyjne służące do rozstrzygania konfliktów pomiędzy różnymi ustaleniami wykładni⁵.

⁵ *Ibidem*, s. 75.

III

Nie ulega wątpliwości, że prawo przyjęte w procesie legislacyjnym, a znajdujące swój wyraz w jego źródłach w ich znaczeniu formalnym (ustawach, podustawowych aktach prawnych), otrzymuje swój ostateczny kształt w procesie jego stosowania, głównie sądowego. Chodzi przede wszystkim o przyjmowane przez sądy związki pomiędzy wykładnią językową a wykładnią pozajęzykową (wykładnią systemową i celowościową), a także o korzystanie z ogólnych zasad prawa, głównie zaś z zasad ukształtowanych przez Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ideologia sądowego stosowania prawa, oparta na „systemowości” porządku prawnego, prowadzi do aktywizmu sądowego, natomiast ograniczanie interpretacji jedynie do wąsko pojętej wykładni językowej świadczy o pasywizmie sądowym.

172

Należy przyjąć, że aktywizm i pasywizm sądowy uzależnione są w pierwszym rzędzie od tworzenia prawa, zwłaszcza zaś od tego, czy i w jakim stopniu prawodawca konstruuje normy prawne w sposób drobiazgowy, bez należytego uwzględniania „otoczenia” prawnego, jak ma to miejsce w Polsce, bądź też od tego, czy w tworzeniu prawa bierze się również pod uwagę cały porządek prawny.

Dotychczasowe rozważania uzasadniają twierdzenie, że w sądowym stosowaniu prawa funkcjonującym w Polsce trudny do osiągnięcia jest odpowiedni aktywizm sądowy. Niewłaściwa polityka tworzenia prawa oraz technika legislacyjna są bez wątpienia jednymi z przyczyn częstego występowania formalistycznego modelu orzekania w stosowaniu prawa. Tworzenie prawa zdominowane jest bowiem krótkotrwałymi celami. W efekcie często dochodzi do sprzeczności z pewnością prawa, ochroną własności czy równością wobec prawa⁶.

Wskazane mankamenty legislacyjne nie do końca tłumaczą jednak zbyt daleko idący pasywizm sądowy. Chodzi przede wszystkim o to, aby sądy stosujące prawo podatkowe brały w większym stopniu pod uwagę nie tylko standardy wewnętrzne dla prawa, wynikające z interpretacji językowej oraz dotychczasowego orzecznictwa, lecz także standardy zewnętrzne wobec interpretowanych przepisów, zwłaszcza zaś wynikające z Konstytucji RP i prawa europejskiego⁷.

⁶ W. Staśkiewicz, T. Stawecki, J. Winczorek, *Między policentrycznością a fragmentaryzacją. Wpływ Trybunału Konstytucyjnego na polski porządek prawny*, Warszawa 2008, s. 64.

⁷ D. Galligan, M. Matczak, *Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecjonalnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005, s. 23–24.

W praktyce orzeczniczej spotkać można różne wyroki dotyczące tego samego rodzaju spraw podatkowych, wynikające głównie z odmiennej ideologii wykładni prawa. Chodzi w szczególności o wąsko pojętą wykładnię prawa, charakterystyczną dla pasywizmu, oraz wykładnię systemową, stanowiącą jeden z podstawowych przejawów aktywizmu sądowego. Należy jednak mieć na uwadze, że nawet systemowe stosowanie prawa nie gwarantuje pełnego usunięcia nieprawidłowości procesu legislacyjnego, zwłaszcza gdy w badaniach postlegislacyjnych, jak już pisano, nie zwraca się zbytnej uwagi na sądową praktykę orzeczniczą. Niemniej jednak szerokie pole interpretacji prawa może prowadzić do uwzględniania w praktyce jego stosowania należnych praw jednostki obciążonej świadczeniami podatkowymi, które nie zostały dostrzeżone w procesie legislacyjnym. Powstaje zatem pytanie, kiedy w praktyce orzeczniczej mamy do czynienia z aktywizmem i pasywizmem sądowego stosowania prawa podatkowego, kształtującymi relacje pomiędzy orzecznictwem a źródłami prawa.

IV

173

W państwie prawa relacje pomiędzy władzą a jednostką, w szczególności zaś stosunki prawnopodatkowe, mogą być kształtowane jedynie przez ustawę. Prowadzi to do daleko idącego związania sędziego jej przepisami. Nie przesądza to jednak o samym modelu sądowego stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś o tym, że powinien się on charakteryzować, tak daleko jak to jest możliwe, aktywizmem sędziowskim. Rzeczywisty wpływ orzecznictwa podatkowego na proces stosowania prawa, w szczególności zaś na kontrolę stosowania prawa przez administrację podatkową, zależy głównie od tego, w jakim stopniu sądowa wykładnia prawa jest jedynie wykładnią odtwórczą, kiedy to ustalenie normy prawnej oparte jest tylko na samym brzmieniu przepisu prawnego, a w jakiej mierze sąd uwzględnia również cały system prawa, zwłaszcza zaś ogólne zasady prawa oraz normy konstytucyjne i unijne. Chodzi o to, na ile można uznać sądową wykładnię prawa za dynamiczną albo też statyczną. Odpowiednia wykładnia prawa wpływa nie tylko na samo rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie, lecz także sądy – sprawując kontrolę działalności administracji publicznej – mogą wpływać na interpretację przez nią prawa, a nawet interpretację dokonywaną przez samych podatników czy też płatników. Niezbędna do tego jest jednak zarówno odpowiednia jednolitość sądowego stosowania prawa, jak również, a może przede wszystkim, taka

interpretacja prawa, która jest możliwa do zaakceptowania przez inne podmioty uczestniczące w procesie jego stosowania.

Dominacja w sądowym stosowaniu prawa deklaratoryjnej wykładni zmierzającej jedynie do samego odtworzenia normy prawnej, a nie kreowania sensu przepisów prawa, charakterystycznego dla wykładni konstytutywnej, ogranicza bez wątpienia twórczy charakter sądowej wykładni prawa⁸. Ważne dla stosowania prawa, a także wpływu orzecznictwa na źródła prawa podatkowego jest natomiast to, czy i w jakim zakresie elementy twórcze działalności sądów mają stabilny charakter i odpowiednio oddziałują na praktykę stosowania prawa przez inne niż sądy podmioty⁹. Należy jednak przy tym pamiętać, że każda wykładnia, także pozajęzykowa, musi się mieścić w ramach możliwego znaczenia leksykalnego danego pojęcia¹⁰.

174

Trudno jednoznacznie ustalić, zwłaszcza zaś nie odnosząc tego do konkretnej gałęzi prawa, czy nawet określonego rozstrzygnięcia sądowego, czy i w jakim zakresie w sądowym stosowaniu prawa dominuje aktywizm lub pasywizm sądowy (wstrzemięźliwość sędziowska). Niewątpliwie z istoty prawnej podatku wynika, że sądowa wykładnia prawa powinna mieć w znacznym stopniu charakter deklaratoryjny, o silnym zabarwieniu statycznym. Nie oznacza to jednak, że stosowanie tego prawa może się ograniczać wyłącznie do samej analizy tekstu prawnego, a więc skrajnej postaci pasywizmu sędziowskiego. W interpretacji prawa podatkowego znaczącą rolę odgrywają bowiem, jak już pisano, wykładnia systemowa oraz ogólne zasady prawa. Można zatem przyjąć, że sądowe stosowanie prawa podatkowego powinno się charakteryzować słabym (miękkim) aktywizmem sędziowskim, odpowiednio ukształtowanym przez obowiązujące przepisy prawa, a więc mającym elastyczny charakter. Chodzi w szczególności o to, aby przyjęta strategia interpretacyjna odnosiła się do obowiązującego prawa, a więc była odpowiednio dostosowywana do aktualnego stanu źródeł prawa¹¹. Osłabia to bez wątpienia, wobec częstych zmian prawa podatkowego, stabilność orzecznictwa w konkretnych sprawach, ale w żadnym przypadku nie uniemożliwia wypracowania stabilnej i długotrwałej strategii orzeczniczej, zwłaszcza odpowiednich relacji pomiędzy pasywizmem a aktywizmem sądowym.

⁸ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Warszawa–Poznań 2002, s. 16.

⁹ Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 12, s. 35.

¹⁰ K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Filozoficzno-teoretyczne problemy stosowania prawa*, Łódź 1997.

¹¹ D. Strzelec, *O rutynie orzeczniczej w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2, s. 49.

Istotna dla wskazania, czy i w jakim zakresie sądy kierują się przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych aktywizmem czy też pasywizmem, jest przykładowa analiza z tego punktu widzenia określonego wyroku sądowego, co do którego można przyjąć, że nie ma on tylko charakteru jednostkowego, lecz stanowi przejaw określonego nurtu w orzecznictwie podatkowym, zwłaszcza wówczas, gdy linia orzecznicza nie jest jednolita i budzi kontrowersje w praktyce opodatkowania. Chodzi poza tym o takie orzeczenie, które wiąże się z dotychczasowymi rozważaniami na temat wykładni prawa podatkowego oraz aktywizmu i pasywizmu sądowego. Z tego punktu widzenia reprezentatywny jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r.¹², dotyczący interpretacji przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³. Zgodnie z jego treścią bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wykładnia tego przepisu nie jest jednolita, a sądy administracyjne niejednokrotnie interpretują go dość wąsko. W efekcie orzecznictwo podatkowe nie zawsze skutecznie przeciwdziała instrumentalnemu wykorzystywaniu go przez administrację podatkową. Chodzi zwłaszcza o wszczynanie postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁴.

V

Kontrowersje w stosowaniu przedstawionych przepisów wynikają bez wątpienia z zasadniczych błędów legislacyjnych, jakie popełniono przy ich tworzeniu. Nie zostały one usunięte w procesie ich stosowania ze względu na brak jednolitego orzecznictwa podatkowego, wynikający głównie z tego, że sądy nie zawsze w dostateczny sposób stosują systemową wykładnię prawa, która chociaż częściowo niwelowałaby braki legislacyjne związane z tworzeniem analizowanych przepisów. Chodzi w szczególności o odpowiednie wkomponowanie przepisów prawa karnego skarbowego w system prawa podatkowego, jeżeli w ogóle przepisy takie powinny być umieszczane w tym systemie.

¹² Sygn. I FSK 128/20.

¹³ Dz.U. z 2023 r., poz. 2385 ze zm. – dalej o.p.

¹⁴ J. Waśko, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 46 i nast.

W efekcie w administracyjnym toku stosowania prawa ma miejsce wykładnia oderwana od istoty prawnej opodatkowania, realizowana zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*. Sądowa kontrola takiego stosowania prawa nie zawsze zaś jest skuteczna. Wynika to nie tylko z niejednolitego orzecznictwa, lecz jest także efektem braku w wielu wyrokach systemowej interpretacji prawa, a więc zbliżonej do tego, jaki prezentuje administracja. W sądowym stosowaniu prawa nieczęsto korzysta się również w należyty sposób z poglądów doktryny, które są jednolite co do konieczności systemowego stosowania przepisów zamieszczonych w aktach prawa podatkowego¹⁵.

176

W Ordynacji podatkowej nie powinna być regulowana materia prawa karnego skarbowego, zważywszy na odmienne cele regulacji obu gałęzi prawa. W prawie karnym skarbowym zasadniczym celem regulacji jest karnoprawna ochrona interesu publicznego, wyrażająca się w pełnym i terminowym realizowaniu roszczeń pieniężnych państwa (innego związku publicznoprawnego) wynikających z ustaw podatkowych. Są to regulacje typowe dla prawa karnego i do niego też się je zalicza. Oznacza to, że należy je interpretować zgodnie z regułami wykładni i stosowania tego prawa. Nie można więc w sposób mechaniczny, bez uwzględnienia specyfiki tych rozwiązań, wprowadzać ich do prawa podatkowego, jak to uczynił prawodawca. Może to doprowadzić do zaskakujących wniosków – mających miejsce nie tylko w administracyjnym, lecz także niekiedy w sądowym stosowaniu prawa – że sądowa kontrola zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego uregulowana w Ordynacji podatkowej, zwłaszcza zaś ustalenie, czy zawieszenie nie miało instrumentalnego charakteru, powinna należeć do sądów rozstrzygających sprawę z zakresu prawa karnego, a nie do sądów administracyjnych. Nie można się z tym zgodzić w żadnym przypadku, stanowisko doktryny jest tu zaś jednoznaczne i w pełni przekonuje, że jedynie sądy administracyjne powinny rozstrzygać te sprawy – należące bez wątpienia do prawa podatkowego, a nie prawa karnego skarbowego¹⁶.

W analizowanym wyroku sąd jednoznacznie przeciwstawia się instrumentalnemu traktowaniu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w szczególności zaś przemawia za koniecznością rozpatrywania go w sposób kompleksowy, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy podat-

¹⁵ M. Guściora, *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego będącego przyczyną zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 47 i nast.

¹⁶ D. Strzelec, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 23 i nast.

kowej¹⁷. Przy takim założeniu stwarza to potrzebę zastosowania wykładni systemowej, uwzględniającej nie tylko przepisy prawa podatkowego, lecz także Konstytucji RP oraz prawa unijnego. Wykładnia systemowa przeprowadzona przez sąd prowadzi do generalnego wniosku, że przy stosowaniu analizowanego przepisu prawa należy kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania prawa, w szczególności naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.), czy też wywodzącej się z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁸ zasady uzasadnionych oczekiwań.

Przedstawiona wykładnia prawa może nie tylko skutecznie przeciwdziałać instrumentalnemu stosowaniu prawa podatkowego przez administrację, lecz także, w przypadku przyjęcia jej w innych wyrokach, przyczynić się do rozszerzenia wykładni systemowej w sądowej praktyce orzeczniczej. Prowadzi to z kolei do rozszerzenia aktywizmu sądowego, oczywiście w granicach, w jakich może on mieć zastosowanie w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym o zamkniętym systemie norm prawych.

VI

Konkludując, należy przyjąć, że istnieje daleko idący związek pomiędzy źródłami prawa podatkowego a jego stosowaniem, zwłaszcza zaś sądowym. Jest ono bowiem swego rodzaju weryfikatorem prawidłowości przyjętych rozwiązań prawnych. Daleko idących błędów popełnionych przez prawodawcę nie można jednak w pełni usunąć w praktyce orzeczniczej. Wynika to nie tylko z samej nieprawidłowości procesu legislacyjnego, lecz także, w ostatecznym efekcie, z sądowego stosowania prawa. Dotyczy to zwłaszcza przypadków braku jednolitości orzecznictwa, gdy sądy przyjmują odmienną strategię orzekania. Chodzi w szczególności albo o dokonywanie wykładni prawa w sposób systemowy, albo też o stosowanie wąskiej wykładni, ograniczającej się głównie do wykładni językowej. Prowadzi to z kolei do różnicowania, nieraz daleko idącego, aktywizmu i pasywizmu sądowego, kształtujących w ostatecznym efekcie możliwości odpowiedniej weryfikacji przez sądy rozwiązań prawnych przyjętych przez prawodawcę.

¹⁷ G. Dźwigąła, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego a zakres kontroli sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 53 i nast.

¹⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Bibliografia

- Dźwigała G., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego a zakres kontroli sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Galligan D., Matczak M., *Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecjonalnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych*, Warszawa 2005.
- Guściora M., *Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego będącego przyczyną zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kmieciak Z., *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 12.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Warszawa 2006.
- Pleszka K., *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Filozoficzno-teoretyczne problemy stosowania prawa*, Łódź 1997.
- Staśkiewicz W., Stawecki T., Winczorek J., *Między policentrycznością a fragmentaryzacją. Wpływ Trybunału Konstytucyjnego na polski porządek prawny*, Warszawa 2008.
- Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Strzelec D., *O rutynie orzeczniczej w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 2.
- Waśko J., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990.

178

Akty prawne

- Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2385 ze zm.).

Streszczenie

Istnieje silny związek pomiędzy źródłami prawa a jego stosowaniem. Orzecznictwo sądowe może być zasadniczym weryfikatorem prawidłowości tworzenia prawa. Podstawowymi warunkami są jednak jego jednolitość oraz odpowiednia strategia orzekania, prowadząca do aktywizmu sądowego.

Słowa kluczowe: tworzenie prawa, sądowe stosowanie prawa, jednolitość orzecznictwa sądowego, aktywizm i pasytywizm sądowy

Jadwiga Glumińska-Pawlic¹

Akcyza jako podatek konsumpcyjny

1. Wprowadzenie

Podatki stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych. Są kategorią historyczną, a udokumentowane źródła wskazują, że pojawiły się już w okresie budowy arki Noego². Konieczność gromadzenia odpowiednich zasobów finansowych powodowała, że od chwili powstania pierwszych form państwowości rozpoczął się rozwój pewnych form opodatkowania, a rozbudowane systemy podatkowe istniały już w starożytnym Egipcie, Grecji i Rzymie³. Podatki stawały się stopniowo istotnym instrumentem finansowym życia publicznego i państwowego, zapewniając od początku realizację zarówno celów fiskalnych, jak i gospodarczych, społecznych czy politycznych, co charakteryzuje także współczesne ustawodawstwa podatkowe⁴. W polityce finansowej państwa najdłuższe tradycje mają te podatki, które odgrywają ważną rolę zarówno jako źródło dochodów, jak i środek oddziaływania fiskalnego i pozafiskalnego, do którego ustawodawca chętnie i często sięga. Poprzez różne konstrukcje można bowiem w łatwy sposób popierać lub ograniczać rozwój podmiotów lub różnych form działalności, nawet w ramach jednego podatku.

179

¹ Jadwiga Glumińska-Pawlic – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <https://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

² Por. szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 21 i nast.

³ Por. szerzej K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961, s. 11 i nast.; H. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 14 i nast.; E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957, s. 11 i nast.

⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 11 i nast.

2. Granice opodatkowania

Podatek jest ingerencją w prawa podmiotowe, tak więc to konstytucja – jako ustawa zasadnicza – powinna zakreślać granice prawne i ekonomiczne opodatkowania. Pamiętać jednak trzeba, że partie polityczne posiadające większość w parlamencie mogą rozłożyć opodatkowanie zgodnie z wolą swoich wyborców, ale niezgodnie z konstytucją. Unormowania podatkowe zawarte w konstytucji stanowią zatem swoistego rodzaju ochronę przed samowolą polityczną. Podatek w sensie ekonomicznym jest formą przewłaszczenia na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego części przychodów, dochodów lub majątku od podporządkowanych im podmiotów. Zakres tego przewłaszczenia powinien jednak uwzględniać zdolność płatniczą podatnika, każde źródło podatku ma bowiem swoje granice wydajności fiskalnej. Niestety, granice te są często przekraczane, a prawodawca powołuje się w takich przypadkach na konieczność realizacji budżetu. Zjawisko to oceniane jest negatywnie i w konsekwencji prowadzi do degradacji gospodarki i dewaluacji prawa⁵.

180

Podatek z instrumentu finansowania wydatków publicznych państwa stał się także instrumentem polityki. Podstawowe zadanie podatków od czasów ich powstania nie uległo zmianie – jest nim pokrycie stale i systematycznie wzrastającego zapotrzebowania państwa na dochód publiczny. Dzięki temu finansowane są wydatki publiczne, w takich rozmiarach i zakresie, które państwo uznaje za uzasadnione i niezbędne. Funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych i z natury rzeczy jest funkcją pierwszoplanową, polega na przejmowaniu od różnych podmiotów środków pieniężnych na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego. Z tego też względu można twierdzić, że – niezależnie od pozafiskalnych celów podatków – cel fiskalny występuje zawsze, determinując w określonym stopniu prowadzoną w tym przedmiocie politykę państwa.

3. Podatek jako źródło dochodów budżetowych

Obrońca przed podatkiem zawsze była ważnym zajęciem podatnika, a dzisiaj stanowi ona nawet przedmiot działalności gospodarczej doradcy podatkowego. Natomiast gdy podatnik zdoła „uwolnić” się od obowiązku

⁵ A. Kostecki, *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, [w:] W. Pyzioł (red.), *Studia z dziedziny prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996, s. 43.

podatkowego, władza państwowa zawsze próbuje „uwięzić go” na nowo. Jak podkreślał A. Smith: „rządy niczego się tak szybko nie uczą jeden od drugiego, jak sztuki wyciągania ludowi pieniędzy z kieszeni”⁶. W zbliżony sposób zasadę tę formułował w XIX wieku Adolf Wagner, stwierdzając, że „pewność to przede wszystkim uprzednia informacja o zasadach opodatkowania, komunikatywny, jasny i zrozumiały język przepisów prawnych oraz sprawny aparat skarbowy”⁷. Z kolei w XX wieku Fritz Neumark uznał, że zasada trwałości opodatkowania wymaga, by wiedza na temat opodatkowania formułowana przez doktrynę nie była lekceważona ani przez prawodawcę, ani przez praktykę podatkową. Zadaniem nauki jest stworzenie jednorodnego, spójnego systemu podatkowego i ukazanie go prawodawcy zapewniającemu w ten sposób trwałość prawa podatkowego⁸.

Spór na temat przesłanek budowy tego systemu ma wymiar nie tylko ustrojowy, ale także gospodarczy i społeczny. Nie tylko więc decyzje gospodarcze podatnika wpływają na jego postawy wobec opodatkowania, ale i grupa społeczna, do której on należy. Podkreślić również trzeba, że stosunek do obowiązków i ciężarów podatkowych ponoszonych na rzecz państwa ma w każdym kraju inny, charakterystyczny aspekt, związany z różnymi uwarunkowaniami. W tej sytuacji ustawodawca musi uwzględniać nie tylko interesy budżetu państwa i zwiększanie jego dochodów, ale i mentalność podatkową swoich obywateli, ich stosunek wobec podatków i opodatkowania. W literaturze⁹ podkreśla się, że w Polsce władza i państwo na przestrzeni dziejów były traktowane jako obce. Uchylenie się od obowiązków ujmowane było zatem (i niestety nadal jest) w kategoriach „patriotycznej cnoty”. Niepłacenie podatków nie jest w naszym kraju uznawane za rzecz haniebną, omijanie ciężarów podatkowych nie prowadzi do utraty szacunku i nie jest przeszkodą w sprawowaniu urzędów. Powszechną praktyką jest unikanie ciężaru podatkowego i lekceważący stosunek do organów podatkowych i prawa. Istotne znaczenie dla podatnika ma także tzw. subiektywny ciężar podatkowy i odpowiedź na pytania: „jaki jest próg wytrzymałości podatnika?” i „jaki jest jego faktyczny, rzeczywisty dochód?”. Podatki odczuwane są bowiem jako „ofiara pieniężna” bez świadczenia wzajemnego, a ponadto wymierny i rzeczywisty uszczerbek w majątku podatnika. Negatywne postawy wobec opodatkowania wiążą się również z faktem, że „państwo” jest anonimowe i w związku z tym nikt przy unikaniu płacenia podatków nie ponosi straty. W Polsce

⁶ Zob. A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 585.

⁷ Zob. szerzej A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996, s. 44.

⁸ *Ibidem*, s. 53–54.

⁹ Por. A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 124; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, 1996, s. 127–128.

– w przeciwieństwie do innych państw – nie ma tradycji i upowszechniania aprobaty dla obciążeń podatkowych, podczas gdy np. we Francji już konstytucja z 1793 r. określiła podatek jako „powszechny dług honorowy”.

Podstawowym celem podatku jest – jak już wskazywano – zapewnienie dochodów budżetowych. Polski ustawodawca zapomina jednak niestety, że jako instrument finansowy jest on obojętny politycznie. To rząd, a nie podatek realizuje określoną politykę. Manipulowanie podatkiem w celu osiągnięcia doraźnych celów politycznych wzmaga wobec niego opór ze strony podatników i podważa zasadę zaufania do państwa i prawa. Państwo nie powinno ograniczać roli podatków wyłącznie do funkcji fiskalnej. Podatki mogą być dogodnym instrumentem wspierającym pożądane zachowania przedsiębiorców i konsumentów. Ustanawiając i pobierając podatki, państwo czerpie korzyści z aktywności gospodarczej różnych podmiotów i w ten sposób staje się największym beneficjentem ekonomicznych rezultatów działalności gospodarczej, w której ryzyko osiągnięcia lub brak tych efektów bezpośrednio obciążają przedsiębiorców¹⁰. Polski ustawodawca, zamiast wykorzystywać pozytywne cechy podatków, prowadzi zazwyczaj polityczną „grę w podatki”, powołując się np. na realizację polityki prorodzinnej czy też szeroko pojętych celów społecznych, jak np. zwalczania alkoholizmu czy palenia tytoniu. Przeprowadzane zmiany – mimo wielu zapowiedzi – zazwyczaj nie przynoszą podatnikom oczekiwanych korzyści i są podejmowane przez ustawodawcę zbyt późno, by skutecznie oddziaływać na ich decyzje gospodarcze.

Zauważyć należy, że wskazane nieprawidłowości nie są tylko przywilejem polskiego ustawodawcy, a władze wszystkich państw zawsze poszukiwały takich podatków, które mają największą wydajność fiskalną, są elastyczne i nie zawsze bezpośrednio odczuwalne przez podmioty, które ostatecznie je ponoszą. Do takich wygodnych form należą podatki konsumpcyjne, zaliczane do kategorii pośrednich, które nie budzą sprzeciwów społecznych, obciążają bowiem tylko nieliczne, wybrane towary i ich konsumentów.

4. Podatki konsumpcyjne

Podatki konsumpcyjne rozwinęły się w wiekach średnich – zwłaszcza w miastach – i zdobyły sobie w XVII i XVIII w. wielu zwolenników, ponieważ bez wielkich trudności politycznych i „bez szemrania ludności” przy-

¹⁰ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 19–20.

sparzały skarbowi znacznych dochodów¹¹. Miały jednak wielu przeciwników, którzy podkreślali, że są one niesprawiedliwe, ponieważ obciążają tylko niektóre przedmioty konsumpcji osobistej i nie oszczędzają wielu przedmiotów konsumpcji niezbędnej. Nie uwzględniają także rzeczywistego dochodu i możliwości ich ponoszenia, a dochód z tych podatków nie jest pewny, zależy od koniunktury i obniża się w chwilach gwałtownej potrzeby. Zastosowanie i wybór podatków konsumpcyjnych są trudne i kosztowne, wpływają szkodliwie na ceny, dają podstawę do defraudacji i demoralizują społeczeństwo. Jako ich zalety podnoszono, że płaci się je w drobnych cząstkach, powoli, w miarę czynienia wydatków, często nawet nieświadomie, co ze względów ekonomicznych, politycznych i społecznych nie jest bez znaczenia. Ponadto podatki te mają uzasadnienie w potrzebach skarbowych, które muszą znaleźć odpowiednie pokrycie, a biorąc pod uwagę ułomność systemów podatkowych i ich wadliwość, podatkom tym przyznawano „dodatnie posłannictwo” i łagodzenie niesprawiedliwości społecznej w dziedzinie podatkowej poprzez silniejsze opodatkowanie warstw najbogatszych.

Opodatkowanie konsumpcji sprowadza się do obciążenia konsumentów podatkiem pobieranym w związku z nabywaniem artykułów konsumpcyjnych. W zależności od koncepcji opodatkowanie może dotyczyć produktów pierwszej potrzeby, artykułów luksusowych, a także konsumpcji zbytecznej (szkodliwej). Uzasadnia się je tym, że wydatki mają swoje źródło w dochodach uzyskiwanych przez podatnika bądź w jego majątku, wyznaczając tym samym jego zdolność podatkową. Do zalet podatków konsumpcyjnych zalicza się wydajność, elastyczność, taniość, dogodność dla płacącego, zapobieganie unikaniu opodatkowania.

Podatki konsumpcyjne dzielono na różne kategorie (grupy) w zależności od przyjętego kryterium. W okresie międzywojennym dokonywano ich podziału na podatki od przedmiotów konsumpcji niezbędnej, zbędnej i zbytecznej, zawsze jednak zastrzegając, że pojęcia te są względne, a opodatkowanie zależy od „sposobu życia ludności, klimatu, zwyczajów, obyczajów, dobrobytu i cywilizacji”¹². W literaturze podkreślano, że przedmioty konsumpcji zbędnej i zbytecznej mogą przysparzać skarbowi obfitych dochodów tylko wówczas, kiedy ich konsumpcja jest szeroko rozpowszechniona¹³. Stąd też nie mogą być ograniczone np. do używania pałaców, parków, ekwipaży, służby w liberii, fortepianów, psów w miastach,

¹¹ S. Głębiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 381 i nast.

¹² *Ibidem*, s. 383.

¹³ Szerzej na ten temat w literaturze okresu międzywojennego pisali m.in.: S. Głębiński, *Nauka...*, s. 383 i nast.; W. Grabowski, *Monopole państwowe*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 97 i nast. oraz *idem*, *Podatki pośrednie*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931, s. 88 i nast.; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1923, s. 125 i nast.; I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1929, s. 174 i nast.

lecz powinny objąć przedmioty konsumpcji powszechnej, a pomimo to zbędnej, jaką jest między innymi konsumpcja piwa, wódki, win starych lub zagranicznych, tytoniu, drobiu i dziczyzny w miastach. Ponadto można nakładać podatki na przedmioty osobistego używania i spożycia, jak mieszkanie, pojazd, konie i inne przedmioty osobistego używania bądź usługi osobiste i rzeczowe, jak służba domowa, usługi osób i zakładów dla rozrywki i kształcenia, przedstawienia teatralne, koncerty, wykłady, usługi zakładów przewozowych, przedmioty zużycia i spożycia osobistego, jak pokarm, napój, odzienie, opał i światło. Podatki zbytkowe, nakładane już w starożytności i wiekach średnich, miały położyć tamę szerzącemu się „zbytkowi” wśród warstw ludności. W tym celu w Polsce ustawy sejmów warszawskich z lat 1613 i 1620 zabroniły mieszczanom i „plebejom płci obojej”, z wyjątkiem burmistrzów i wójtów większych miast, pod karą grzywny używać „szat i podszewek jedwabnych, safjanów, futer kosztownych, okrom lisich i innych podlejszych”. Grzywny te zamieniono następnie na podatek roczny. Innym przykładem był podatek od zbędnej służby domowej (np. ponad dwie lub trzy osoby służby dla jednej rodziny, zwłaszcza w liberii) czy istniejący także w Polsce na mocy ustawy z dnia 8 czerwca 1920 r.¹⁴ podatek od skrzynek depozytowych (sejfów). Takim podatkiem był również rozpowszechniony we Francji, Anglii, Niemczech, Polsce i Austrii podatek od psów utrzymywanych w miastach dla przyjemności osobistej, którego kontrola ułatwiona była za pomocą marek zawieszonych na obroży. Do tej kategorii zaliczyć można także podatki od welocypedów i automobilów, bilardów, rozrywek towarzyskich i publicznych, wliczane w cenę biletów wstępu na bale, koncerty, wyścigi konne, podatki od gry w karty i totalizatorów, podatki od podróży, nakładane na wszelkie droższe bilety jazdy koleją żelazną, omnibusami, tramwajami, statkami parowymi, uprawniające do „jazdy wygodnej i zbytkowej”, np. pierwszą klasą, czy wreszcie istniejący w Anglii podatek od patentowanych medykamentów, o ile były one tylko urojonymi środkami leczniczymi, i podatek od słowików w kilku landach niemieckich.

5. Akcyzy i monopole

Przedmioty konsumpcji powszechnej bywały zazwyczaj (i nadal są) opodatkowane w formie akcyz i monopolu, będących podatkami bardzo starymi, które w czasie rozwoju historycznego często zmieniały swoją formę.

¹⁴ Dz.U. poz. 305.

Cechą charakterystyczną akcyz jest ustalenie podatku tak, aby w skali mikroekonomicznej dawały one niewielkie obciążenie, ale ze względu na ich dużą liczbę oraz powszechność nabywania dóbr objętych akcyzą dostarczały znacznych wpływów budżetowych. Podstawa opodatkowania w akcyzie może być ustalana na dwa sposoby: ilościowo (wówczas stawka jest kwotowa) i wartościowo (wówczas stawka jest procentowa). Jako powód wprowadzania akcyz wskazuje się m.in. zamiar kontroli konsumpcji artykułów uważanych za niezdrowe i niemoralne (papierosy, alkohol), opodatkowanie wyrobów uznawanych za zbyteczne dla przeciętnego podatnika (luksusowe) czy poprawa stanu środowiska (akcyza na samochody, na paliwa).

Z kolei monopole skarbowe są – obok akcyz – podstawowym sposobem opodatkowania konsumpcji. Monopol oznacza bowiem przewagę jakiegoś podmiotu lub grupy podmiotów dostarczających określone dobra, które wywierają decydujący wpływ na wielkość produkcji, jej rodzaj czy ceny dóbr oferowanych na rynku. Podstawowym celem monopolu skarbowego, zagwarantowanego przez przepisy prawne, jest zwiększenie dochodów budżetowych. W literaturze wskazuje się, że różnica między monopolem a akcyzą sprowadza się jedynie do formy i techniki podatkowej, a korzyści wypływające z ustanowienia monopolu to ograniczenie możliwości oszustw podatkowych, do których skłaniają wysokie stawki akcyz oraz wywoływanie pożądanych skutków społecznych przez ograniczenie podaży. Wybór formy opodatkowania zależy wyłącznie od decyzji państwa, które może objąć monopolem skarbowym lub podatkiem akcyzowym dowolny artykuł¹⁵. W Polsce po odzyskaniu niepodległości akcyzą obciążono: cukier, piwo, wino i miód, oleje mineralne, węgiel, drożdże, kwas octowy, karty do gry i zapalniczki. W okresie międzywojennym istniały monopole spirytusowy, tytoniowy, zapalczany, solny. Natomiast w kolejnych latach ustanowiono monopole dla spirytusu (1919), tytoniu (1922), prochu strzelniczego (1925), soli (1925) i zapalek (1925)¹⁶, a ponadto objęto nimi prowadzenie wszelkiego rodzaju loterii i sprzedaż sacharyny¹⁷. Przypomnieć należy, że podatek od soli istniał już w wiekach średnich, a w Polsce kopalnie i żupy solne były głównym źródłem dochodów skarbu królewskiego. We Francji podatek od soli wprowadzono po raz pierwszy w 1342 r. i był on właściwie daniną przymusową, a każdy mieszkaniec powyżej 7. roku życia musiał nabywać rocznie co najmniej 7 funtów soli w magazynach królewskich, pod groźbą surowej kary¹⁸. Podatek

¹⁵ D. Mączyński, *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 111 i nast.

¹⁶ I. Weinfeld, *Skarbowość...*, s. 142 i nast.

¹⁷ Szerzej W. Grabowski, *Monopole...*, s. 97–112.

¹⁸ H. Radziszewski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917, s. 371 i nast.

od zapalek Polska odziedziczyła po państwach zaborczych, a rozporządzeniami Rady Ministrów z 1921 i 1923 r. wprowadzono na całym obszarze RP jego jednolitą stawkę, która wynosiła 1 grosz od pudełka zawierającego do 60 sztuk zapalek. Podatek taki ustanowiony był we Francji od 1872 r., Rosji od 1888 r., w Niemczech od 1909 r. Podatek od ogłoszeń, afiszów, kalendarzy i dzienników istniał w wielu państwach, m.in. w Anglii, Francji, Austrii. Podatek od mydła utrzymał się najdłużej w Holandii jako powszechny podatek państwowy i został zniesiony w 1893 r. W czasie I wojny światowej rozpowszechniły się podatki od wód mineralnych i sztucznych napojów. Taki podatek wprowadzono w Niemczech ustawą z dnia 26 lipca 1918 r. i obowiązywał on również na ziemiach polskich zaboru pruskiego. Podatek od samochodów wprowadzono w wielu krajach Europy z początkiem XX w. Jako uzasadnienie wskazywano, że ruch pojazdów prowadzi do niszczenia dróg i w związku z tym przynajmniej część wydatków na ich utrzymanie należy pokryć z opodatkowania samochodów. Konstrukcja prawna podatku od samochodów przybierała różne formy: opodatkowanie mogło dotyczyć samego posiadania pojazdu, ale także zakupu paliwa, a wysokość podatku uzależniano np. od pojemności skokowej silnika, dopuszczalnej ładowności, liczby miejsc do siedzenia w autobusie czy ceny biletu.

6. Harmonizacja podatku akcyzowego

W 1949 r. akcyzy i monopole włączone zostały w naszym kraju do ogólnego podatku obrotowego, co spowodowało wyeliminowanie z polskiego systemu podatkowego tych danin na wiele lat. Ponownie akcyzy i opłaty monopolowe zostały wprowadzone w 1993 r. jako daniny o charakterze uzupełniającym w stosunku do podatku od towarów i usług¹⁹. Do końca kwietnia 2004 r. akcyzą opodatkowanych było osiemnaście grup wyrobów, przy czym można je było podzielić na cztery podstawowe typy: towary luksusowe (np. jachty, samochody osobowe, sprzęt elektroniczny), artykuły monopolowe (np. wyroby spirytusowe, winiarskie, piwo, wyroby tytoniowe), paliwa oraz energię elektryczną. Jednakże wobec zbliżającej się akcesji do UE należało podjąć wiele działań mających na celu spełnienie wszystkich niezbędnych zaleceń, by dostosować polskie regulacje do prawa wspólnotowego, akcyza należy bowiem do podatków zharmo-

¹⁹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.).

nizowanych na podstawie art. 113 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰. Jest ona typowym specjalnym podatkiem obrotowym, obciążającym jedynie ściśle określone wyroby. Będąc podatkiem jednokrotnym, stanowi element ceny wyrobu, włączony w tę cenę, tak więc faktycznym podatnikiem tego podatku jest ostateczny nabywca (konsument) danego dobra. W tej sytuacji została uchwalona nowa ustawa, tym razem odnosząca się wyłącznie do podatku akcyzowego²¹. Spotkała się ona z krytyką ze strony przedsiębiorców i doktryny, tym bardziej że zawierała dwa załączniki: wykaz wyrobów akcyzowych (obejmujący 62 pozycje) oraz wykaz wyrobów akcyzowych zharmonizowanych (obejmujący 32 pozycje). Polskie przepisy w wielu przypadkach wykraczały poza zakres regulacji określonych w przepisach prawa wspólnotowego, m.in. poprzez objęcie systemem zharmonizowanej akcyzy wyrobów, które nie podlegały opodatkowaniu w innych państwach członkowskich, co nie tylko utrudniało, ale wręcz uniemożliwiało wielu podmiotom konkrowanie na wspólnym rynku²². Nowa ustawa wprowadziła szereg nieznanych dotychczas rozwiązań i instytucji, takich jak składy podatkowe, zarejestrowani i niezarejestrowani handlowcy oraz procedury zawieszenia poboru akcyzy czy dostawy wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą²³.

Ustawa ta została zastąpiona ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁴, zawierającą jeden załącznik obejmujący 44 pozycje wyrobów podlegających opodatkowaniu, który w 2018 r. uzupełniony został o trzy dodatkowe pozycje: susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie²⁵. W aktualnym stanie prawnym – wynikającym z dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG²⁶ (tzw. dyrektywy horyzontalnej) – harmonizacja obejmuje: produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.

W odniesieniu do tych ostatnich dyrektywa zawiera m.in. definicje wyrobów tytoniowych, zasady ich opodatkowania, stawki minimalne oraz ich strukturę. Warto jednak podkreślić, że bardzo popularne w ostatnich latach wyroby nowatorskie i płyn do e-papierosów nie podlegają harmonizacji w UE, chociaż Komisja Europejska prowadzi obecnie prace

²⁰ Wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.

²¹ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).

²² Szerzej R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 501 i nast.

²³ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Kraków 2005.

²⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.

²⁵ Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 137).

²⁶ Dz.Urz. UE L 9/12.

zmierzające do wprowadzenia wspólnych zasad opodatkowania tych wyrobów. Mimo to większość krajów UE zdecydowała się wprowadzić opodatkowanie wyrobów nowatorskich oraz płynu do e-papierosów, przewidując dla nich odrębną kategorię akcyzową i jednocześnie znacznie niższe opodatkowanie w stosunku do papierosów, oscylujące na poziomie 20–30% stawki papierosowej. Prawie wszystkie kraje zdecydowały się również oprzeć stawkę opodatkowania wyrobów nowatorskich na wadze tych wyrobów. Jedynie dwa kraje (Włochy i Węgry) stosują opodatkowanie od sztuki wyrobu.

W Polsce e-papierosy pojawiły się na rynku około 2008 r., a wyroby nowatorskie w 2017 r. O ile e-papierosy przez ponad dziesięć lat korzystały z „wakacji podatkowych”, to wyroby nowatorskie praktycznie od ich wprowadzenia na rynek zostały objęte zakresem ustawy akcyzowej. Podstawą opodatkowania wyrobów nowatorskich jest ich ilość wyrażona w kilogramach, a podstawą opodatkowania płynu do papierosów elektronicznych jest jego ilość wyrażona w mililitrach. Stawka opodatkowania na wyroby nowatorskie ustalona została na poziomie 141,29 zł za każdy kilogram i 31,41% średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia²⁷, natomiast na płyn do e-papierosów 0,5 zł za każdy mililitr. Jednakże do 30 czerwca 2020 r. zamiast wskazanych stawek stosowano stawkę zerową akcyzy. Nowelizacją ustawy z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym²⁸ wprowadzono 10-procentową podwyżkę akcyzy na papierosy, płyn do e-papierosów oraz wyroby nowatorskie. W rezultacie e-papierosy na wkłady z płynem (tzw. zamknięte systemy e-papierosowe) stały się najbardziej preferencyjnie opodatkowaną kategorią spośród wszystkich na rynku, ich producenci za wkład z płynem o pojemności 0,7 ml płacili bowiem tylko 0,38 zł akcyzy. Oznaczało to, że międzynarodowe koncerny produkujące takie płyny płaciły nawet pięciokrotnie mniejszą akcyzę niż producenci podgrzewaczy tytoniu, prawie sześciokrotnie mniejszą niż polscy producenci płynów do e-papierosów z sektora MŚP oraz blisko 25-krotnie mniejszą niż producenci tradycyjnych papierosów (średnia akcyza na paczce papierosów wynosi ponad 9 zł).

Kolejną zmianą ustawy o podatku akcyzowym z dnia 29 października 2021 r.²⁹ zostały w istotny sposób podwyższone stawki akcyzy na wyroby nowatorskie – na 501,80 zł za każdy kilogram i 32,05% średniej ważonej

²⁷ Średnia ważona obliczana jest na podstawie danych za pierwszych dziesięć miesięcy roku poprzedzającego rok kalendarzowy i jest ogłaszana corocznie do końca grudnia w obwieszczeniu Ministra Finansów.

²⁸ Dz.U. poz. 2523.

²⁹ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2313), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia³⁰. W przypadku produkcji wyrobów nowatorskich niezgodnej z art. 47 ustawy (poza składem podatkowym) stawka akcyzy na wyroby nowatorskie wynosi 501,80 zł za każdy kilogram i 32,05% trzykrotności średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia.

7. Podsumowanie

Pobieżny tylko przegląd niektórych regulacji w zakresie podatków pośrednich wskazuje, że akcyza jest bardzo efektywnym podatkiem, uważanym za tzw. podatek dobry, ponieważ w odpowiedni sposób zaspokaja istniejące potrzeby budżetowe, łatwo reaguje na ich zmiany oraz szybko dostosowuje się do przekształceń w sferze działalności gospodarczej. Rozkwit podatków konsumpcyjnych upatrywany jest w następujących przyczynach:

- 1) trudności zwiększania dochodów drogą podatków bezpośrednich (dochodowych), które budzą opór podatników;
- 2) przesłankach psychologicznych, które im sprzyjają (opodatkowaniu „bogatszych”, automatycznej zapłacie w cenie towaru i braku wyszczególnienia ich wysokości);
- 3) łatwości poboru i dogodności ich uiszczania;
- 4) nieograniczonej swobodzie władzy państwowej w poszukiwaniu nowych źródeł opodatkowania, prowadzącej czasem do wypaczeń w systemie podatkowym.

Pamiętać jednak należy, że cele akcyzy to nie tylko fiskalizm, ale także ukierunkowanie społeczeństwa do właściwych zachowań, np. mniej szkodliwych dla środowiska czy zdrowia (pojazdy hybrydowe, wyroby alkoholowe czy tytoniowe). Rzeczą niezwykle istotną jest więc ustalenie właściwej podstawy opodatkowania i stawki. Wydaje się, że najlepszą formą opodatkowania w przypadku większości wyrobów akcyzowych jest odniesienie

³⁰ Zob. obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 lutego 2022 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, stosowanych od dnia 1 marca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. (M.P. z 2022 r., poz. 283). Średnia ważona detaliczna cena sprzedaży papierosów oraz średnia ważona detaliczna cena sprzedaży tytoniu do palenia na potrzeby ustalenia minimalnej stawki akcyzy na papierosy, minimalnej stawki akcyzy na tytoń do palenia oraz stawki akcyzy dla wyrobów nowatorskich, stosowane od 1 marca 2022 r. do 31 grudnia 2022 r., wynosiły: w przypadku papierosów – 737,07 zł w przeliczeniu na 1000 sztuk; w przypadku tytoniu do palenia – 491,83 zł w przeliczeniu na kilogram.

się do jednostek miary, które nie są podatne na manipulację – np. kilogramów czy litrów. Jeśli natomiast opodatkowuje się „sztuki”, to często ich masa rośnie, bo decyduje o tym producent. Przykładem mogą być pięćdziesięciocentymetrowe papierosy czy cygara ważące prawie 500 g. Dlaczego? Po to, by można je było potem skruszyć i przerobić na papierosy...

Bibliografia

- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Głąbiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1996.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Grabowski W., *Monopole państwowe*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931.
- Grabowski W., *Podatki pośrednie*, [w:] *Odrodzona skarbowość polska. Zarys historyczny*, Warszawa 1931.
- Komar A., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994.
- Koranyi K., *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961.
- 190 Kostecki A., *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, [w:] W. Pyziół (red.), *Studia z dziedziny prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1923.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Mączyński D., *Podatek akcyzowy w prawie polskim i europejskim. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, Kraków 2005.
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917.
- Rybarski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.
- Taylor E., *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Poznań 1957.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Warszawa 1929.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9/12).
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 lutego 2022 r. w sprawie średniej ważonej detalicznej ceny sprzedaży papierosów oraz średniej ważonej de-

- talicznej ceny sprzedaży tytoniu do palenia, stosowanych od dnia 1 marca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. (M.P. z 2022 r., poz. 283).
- Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.).
- Ustawa z dnia 8 czerwca 1920 r. o podatku od skrzynek depozytowych (Dz.U. poz. 305).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r., poz. 143 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2018 r., poz. 137).
- Ustawa z dnia 21 listopada 2019 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 2523).
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2313).

Streszczenie

191

Podstawowym celem podatku jest zapewnienie dochodów budżetowych, natomiast opodatkowanie konsumpcji sprowadza się do obciążenia konsumentów podatkiem pobieranym w związku z nabywaniem artykułów konsumpcyjnych. Przedmioty konsumpcji powszechnej bywały zazwyczaj opodatkowane w formie akcyz i monopolii, będących podatkami bardzo starymi, które w czasie rozwoju historycznego często zmieniały swoją formę. Akcyza jest typowym specjalnym podatkiem obrotowym, obciążającym jedynie ściśle określone wyroby. Będąc podatkiem jedнокrotnym, stanowi element ceny wyrobu, faktycznym podatnikiem tego podatku jest zatem ostateczny nabywca (konsument) danego dobra. Akcyza jest łatwa w poborze i w uiszczeniu, dając władzy państwowej nieograniczoną swobodę w poszukiwaniu nowych źródeł opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek, akcyza, monopol, dochód, budżet

*Jan Głuchowski*¹

Stan nauki prawa podatkowego w okresie Polski Ludowej do lat siedemdziesiątych

Niniejsze opracowanie jest pionierską próbą ujęcia tytułowej kwestii. Jest też jedynie przyczynkiem, gdyż pełne przedstawienie nauki prawa podatkowego w socjalistycznej Polsce wymaga zbiorowego wysiłku lub indywidualnych wieloletnich badań. Tymczasem, ze względu na fakt, że bezpośrednio po wojnie właśnie w Toruniu podjęto badania podatkowe, których efektem były pierwszy skrypt, pierwszy podręcznik i pierwsza monografia z tego zakresu, czuję się w obowiązku poczynienia przysłowiowego pierwszego kroku.

Uniwersytet Mikołaja Kopernika jest kontynuatorem działalności Uniwersytetu Stefana Batorego. Z Wilna przyjechali do Torunia nie tylko profesorowie, asystenci i część studentów, ale również personel administracyjny i pomocniczy, łącznie z pracownikami portierni.

Prawo skarbowe reprezentował tamtejszy zespół, któremu przewodniczył profesor Leon Kurowski oraz jego współpracownicy, późniejsi profesorowie prawa finansowego na różnych uczelniach: Waław Goronowski i Jerzy Harasimowicz (Uniwersytet Warszawski), Jadwiga i Zbigniew Jaśkiewiczowie (Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Sopocie i Uniwersytet Gdański), Henryk Reniger (Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie).

Profesor Kurowski był nietuzinkową postacią². Był synem sędziego z Witebska, odbył studia prawnicze w Wilnie i w 1932 r. został zatrudniony w katedrze profesora prawa skarbowego Mieczysława Gutkowskiego. Jako stypendysta przedwojennej fundacji nauki polskiej odbył staże naukowe we Francji, Wielkiej Brytanii i Szwajcarii. Już od początku swych

¹ Jan Głuchowski – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, <https://orcid.org/0000-0002-7157-3311>

² Por. E. Chojna-Duch, *Leon Kurowski (1907–1998)*, [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020, s. 119–122.

badania, które znalazły wyraz w publikacjach, zajął się prawem budżetowym oraz systemem podatkowym gmin. Po wojnie pełnił przez krótki okres funkcję sekretarza Krajowej Rady Narodowej. Obok funkcji akademickiej w Toruniu w 1949 r. rozpoczął pracę jako profesor nadzwyczajny w Uniwersytecie Warszawskim.

To on właśnie na UMK był inicjatorem i redaktorem publikacji, którą należy uznać za pierwszy powojenny podręcznik prawa finansowego – *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*³. To blisko ośmiusetstronicowe dzieło formatu A4 zawierało, obok opracowań autorskich, ustawowe i wykonawcze akty normatywne. Można sobie wyobrazić, jak trudno było zdać egzamin z tego przedmiotu. Warto wspomnieć o tym, że fundusze na wydanie tego tomu pochodziły z budżetu Koła Przyjaciół Zakładu Skarbowości UMK, którego członkami byli prominentni kierownicy instytucji i firm, których produkty obciążone były akcyzą. Hojne wspieranie koła brało się zaś stąd, że Kurowskiemu, jako wiceministrowi skarbu (1945–1951), podlegały podatki. Koło stać więc było nie tylko na wydanie tej książki, ale i całej serii, której poszczególne tomy były drukowane na porządnym papierze, w twardej oprawie.

Na dwadzieścia osiem opracowań zawartych w *Wybranych źródłach...* pięć poświęcono prawu podatkowemu. Motywy opracowania publikacji Kurowski przedstawił we wstępie, pisząc, że ponieważ brak było podręcznika obowiązującego prawa finansowego, który mógłby służyć jako pomoc dla studentów wydziałów jurystycznych i ekonomicznych, to należało wypełnić tę lukę.

Ponieważ zaś był to początek okresu stalinowskiego, w pierwszym z opracowań prof. UW Stefan Rozmaryn uznał czołobitnie, że właściwe określenie współczesnego polskiego systemu skarbowego było nieodzownym warunkiem w nowym ustroju demokracji ludowej. Stwierdził on: „dojść trzeba do wniosku, że przyjętego dotąd przeważnie w nauce burżuazyjnej pojęcia systemu skarbowego nie byłoby obecnie heurystycznie wartościowym, gdyż nie odzwierciedla ono rewolucyjnych zmian, jakie dokonały się w naszym ustroju gospodarczym [...], który przedstawia się dziś jako zjawisko społeczno-gospodarcze i prawne zasadniczo przeciwstawne systemowi skarbowemu Polski przedwojennej, która była państwem kapitalistyczno-obszarniczym”⁴.

Przechodząc do opracowań podatkowych, należy stwierdzić, że ich wspólną cechą było jurystyczne ujęcie problemów oraz brak cytatów

³ L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.

⁴ S. Rozmaryn, *O nowe pojęcie polskiego systemu skarbowego*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 1.

i przywołań dzieł klasyków marksizmu-leninizmu, które „zachwaszczały” większość publikacji humanistycznych. Ich treść dotyczyła w kolejności zobowiązań podatkowych oraz podatków: dochodowego, od wynagrodzeń, obrotowego, od nabycia praw majątkowych.

Autor pierwszego opracowania, Marian Wiśniewski⁵, rozpoczął rozważania od stwierdzenia, że obowiązek świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa lub związku samorządu terytorialnego wynika z ustawy. Ta zaś określała: podmiot otrzymujący świadczenia podatkowe, podmiot ponoszący je, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stopę podatkową oraz terminy płatności. W konkluzji stwierdził, że część ogólna prawa podatkowego regulowała zasadniczo zagadnienia wiążące się z powstaniem i wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, natomiast poszczególne ustawy podatkowe określały elementy charakteryzujące istotę każdego podatku.

W kolejnym opracowaniu Zbigniew Jaśkiewicz zajął się opodatkowaniem dochodów⁶. Miało ono związek z monografią, którą przedstawiamy poniżej.

Autorem trzeciego był Leon Kurowski⁷. Pisał, że z punktu widzenia socjalno-ekonomicznego w podatku od wynagrodzeń nastąpiło przede wszystkim znaczne rozszerzenie przedmiotu opodatkowania, zwężenie zakresu zwolnień, podniesienie kwoty wolnej od podatku, wyodrębnienie twórczości z punktu widzenia obciążenia jej podatkiem od wynagrodzeń. Równocześnie zerwano z rocznym okresem obliczania oraz kumulacją wynagrodzeń.

W przedostatnim opracowaniu⁸ zaprezentowano skomplikowany podatek obrotowy. Punktem wyjścia było stwierdzenie, iż był on najważniejszy ze wszystkich pod względem wysokości wpływów budżetowych z tego tytułu. W 1949 r. przewyższał niemal dwukrotnie wszystkie pozostałe daniny publiczne razem wzięte. Wynikało to między innymi z włączenia do niego z dniem 1 stycznia 1949 r. akcyz i opłat monopolowych.

Dział podatkowy podręcznika zamykała prezentacja Jadwigi Jaśkiewiczowej⁹. Autorka zajęła się podatkiem od nabycia praw majątkowych,

⁵ M. Wiśniewski, *Zobowiązania podatkowe*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 360–372.

⁶ Z. Jaśkiewicz, *Podatek dochodowy*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 373–403.

⁷ L. Kurowski, *Charakterystyka podatku od wynagrodzeń*, [w:] idem (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 404–419.

⁸ K. Wąsowski, *Podatek obrotowy – charakterystyka ogólna*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 420–444.

⁹ J. Jaśkiewiczowa, *Charakterystyka podatku od nabycia praw majątkowych*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 445–465.

podkreślając, że był on ekonomicznie niejednolity. Zaproponowała też, aby w miejsce opodatkowania wszystkich aktów obrotu i wszystkich rodzajów od płatnego nabycia praw majątkowych wprowadzić tylko opodatkowanie obrotów od posiadania majątku lub dochodu. Spowodowałyby to zarzucenie ustalania przedmiotu podatkowego według normy generalnej i wymagałoby ścisłego określenia, które z aktów obrotu niezawodowego podlegały opodatkowaniu.

Autorem pierwszej monografii prawa podatkowego był Zbigniew Jaśkiewicz. Jej oceny dokonał we wstępie Leon Kurowski¹⁰. Jego zdaniem zawarta w pracy analiza przedwojennego podatku dochodowego w zestawieniu z powojennym była trafna. Autor przedstawił temat sumiennie i poprawnie, dał wyraźny, prosty i jasny obraz obowiązującego w 1949 r. podatku dochodowego, przedstawił jego plusy oraz elementy, które wymagały zmian. Do tych ostatnich należała koncepcja wyodrębnienia podatku od przedsiębiorstw państwowych oraz przekształcenie opodatkowania spółdzielczości i przedsiębiorczości samorządowej. Kurowski specjalną uwagę poświęcił też uprzywilejowanej pozycji twórców w podatku dochodowym, łagodniejszemu obciążeniu drobnych rzemieślników oraz pracowników inżynieryjno-technicznych. W związku z powyższym uznał on, że praca będzie przydatna przede wszystkim dla praktyków na polu podatkowym i studiującej młodzieży.

196

Dla młodzieży tej szczególnie użyteczny był dwuczęściowy skrypt z wykładów doktora Zbigniewa Jaśkiewicza. Pierwsza część¹¹ zawierała następujące zagadnienia: ogólny rzut oka na strukturę polskiego systemu podatkowego i strukturę prawa podatkowego, część ogólną podatkowego prawa materialnego, zobowiązania podatkowe, podatek obrotowy, od nabycia praw majątkowych, nieruchomości oraz opłatę skarbową. Prezentację otwierało sprecyzowanie pojęć i zasad ogólnych. Mianem prawa podatkowego określono ogół norm odnoszących się do systemu podatkowego. To zasadne i szerokie ujęcie ułatwiło przedstawienie istoty poszczególnych podatków. Autor trafnie uznał za zaletę rozwiązań fiskalnych wydzielenie w obrębie prawa podatkowego dwu jego części – materialnego oraz formalnego.

W części drugiej¹² ujęto podatki: dochodowy, od wynagrodzeń, gruntowy, od wzbogacenia, od lokali, od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, od kopalń, a także formalne prawo podatkowe, postępowanie podatkowe i postępowanie egzekucyjne. Mimo dydaktycznego charakteru publikacji w części końcowej przedstawiono koncepcję struktury for-

¹⁰ Z. Jaśkiewicz, *Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej*, Toruń 1949.

¹¹ Skrypt z wykładów dra Zbigniewa Jaśkiewicza, *Prawo podatkowe. Zeszyt I*, Toruń 1949.

¹² Skrypt z wykładów dra Zbigniewa Jaśkiewicza, *Prawo podatkowe. Zeszyt II*, Toruń 1950.

malnego prawa podatkowego. Miałoby ono składać się z trzech części: przepisów wspólnych dla postępowania wymiarowego i poborowego, zagadnień szczegółowych z zakresu postępowania wymiarowego, postępowania egzekucyjnego.

Zbigniew Jaśkiewicz urodził się w Jerynie (Rosja), a w 1921 r. wrócił wraz z rodzicami do Polski¹³. W 1936 r. wstąpił na Wydział Prawa i Nauk Społecznych Uniwersytetu Stefana Batorego. Studia dokończył w 1947 r., po repatriacji do Torunia. Rok później obronił rozprawę doktorską i został adiunktem. W latach 1948–1949 był wykładowcą skarbowości w Szkole Prawniczej Ministerstwa Sprawiedliwości w Toruniu oraz prowadził zajęcia wyjazdowe w Studium Administracyjno-Prawnym w Olsztynie (1949–1951). Po likwidacji wydziału prawa na UMK został służbowo przeniesiony do Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Sopocie i kierował tam katedrą finansów do momentu powstania Uniwersytetu Gdańskiego w 1970 r., w którym objął katedrę prawa finansowego. Z wdzięcznością nadmienię, że był moim promotorem w przewodzie doktorskim w 1965 r., opiekunem habilitacji (1970 r.) i recenzentem w postępowaniu o profesurę zwyczajną w 1986 r.

W początku lat sześćdziesiątych szczególnie cennym wkładem profesora Jaśkiewicza w rozwój prawa podatkowego była pionierska monografia na temat opodatkowania konsumpcji¹⁴. Punktem wyjścia rozważań były cztery tezy: celowość opodatkowania konsumpcji wynikała z konieczności stosowania różnorodności podatkowej, jej obciążenie służyło potrzebom publicznym, opodatkowanie konsumpcji w gospodarce socjalistycznej – w związku ze stosunkowo małą rozpiętością dochodów indywidualnych – nie była tak regresywna jak na Zachodzie, w określonym stopniu podatki tego typu wpływały na dopasowanie popytu do podaży. Równocześnie, w związku z włączeniem akcyz do podatku obrotowego, trudno było ustalić stopień obciążenia spożycia i podjąć próbę dokładniejszego porównania obciążeń indywidualnych w Polsce z obciążeniami w innych krajach, w których wyodrębniono akcyzę. W rezultacie autor opowiedział się jednoznacznie za zerwaniem z opodatkowaniem konsumpcji w ramach obciążenia obrotu i za jego prawnym, samoistnym istnieniem. Był on również redaktorem i współautorem zbioru *Studiów podatkowych i budżetowych* (Toruń 1964) dedykowanych profesorowi L. Kurrowskiemu, w którym znalazło się jego pionierskie opracowanie *Przerzucałość podatku w polskim systemie podatkowym*.

¹³ Patrz E. Juchniewicz, J. Gluchowski, *Zbigniew Jaśkiewicz 1918–2008*, [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020, s. 69–74.

¹⁴ Z. Jaśkiewicz, *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963.

Badania prawnopodatkowe prowadzono też po wojnie na innych uniwersytetach. Na wstępie warto sobie uświadomić, że było ich w opisywanym okresie niewiele – funkcjonowały tylko w Warszawie, Krakowie, Wrocławiu, Poznaniu, Łodzi, Toruniu i dwa w Lublinie (UMCS i Katolicki Uniwersytet Lubelski).

W stołecznym uniwersytecie najpoważniejszym dorobkiem fiskalnym legitymował się profesor Jerzy Lubowicki. Urodził się w Warszawie, edukację zdobywał również w Piotrogradzie¹⁵, a magisterium uzyskał na Wydziale Prawno-Ekonomicznym Uniwersytetu Poznańskiego. Tytuł jego doktoratu to *Polityka podatkowa Polski*, a habilitacji w 1947 r.: *Podatek jako środek polityki ekonomicznej*. W dalszym etapie rozwoju naukowego kontynuował badania fiskalne, publikując: *Podatek od wynagrodzeń* (1960), *Opodatkowanie wynagrodzeń w ustroju socjalistycznym* (1960), *Polityka podatkowa Polski Ludowej* (1962). Nie zaniechał przy tym publikacji dydaktycznych: *Wybrane źródła do prawa finansowego* (1945, wyd. 2 – 1948), *Nauka skarbowości i prawa skarbowego* (1947, wyd. 2 – 1960–1961), część w podręczniku *Prawo finansowe* (1955).

Drugą wybitną postacią na Uniwersytecie Warszawskim w tej samej dyscyplinie był profesor Marian Weralski¹⁶. Po magisterium w 1938 r. uczęszczał na seminarium skarbowości profesora Romana Rybarskiego. Stopień doktora uzyskał w 1949 r., a przewód habilitacyjny zakończył pomyślnie w 1955 r. Jednym z trzech jego nurtów badawczych było prawo podatkowe. Z tego zakresu opublikował: *Kierunki reformy polskiego systemu finansowego* (1960), *Podatkowe elementy ubezpieczeń gospodarczych w Polsce* (1962), *Współczesna teoria społecznych granic opodatkowania* (1962), *Oddziaływanie za pośrednictwem podatków na decyzje inwestycyjne* (1968).

Na szacownym Uniwersytecie Jagiellońskim prawem podatkowym zajmowali się profesorowie Karol Ostrowski i Apoloniusz Kostecki. Pierwszy z nich podjął pracę akademicką w 1945 r., początkowo jako asystent wolontariusz, a rok później został zatrudniony etatowo¹⁷. Z podatkami wiązała się jego obszerna monografia *Polityka podatkowa Polski przedwojennej* (1958). Natomiast systemowi podatkowemu doby powojennej poświęcił rozprawę *Zagadnienie istoty i celowości podatków w gospodarce państwowej*, w której rozważył kontrowersyjną zasadność poboru podatków od przedsiębiorstw państwowych. Równie kontrowersyjną była kwestia przedstawiona w publikacji „Za” czy „przeciw” podatkowi od wynagrodzeń. Dopelnieniem owego dorobku był artykuł *Niektóre zagadnienia taryf podatkowych*.

¹⁵ G. Bautruszajtys, M. Supera, *Jerzy Lubowicki (1898–1964)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 100–101.

¹⁶ G. Bautruszajtys, *Marian Weralski (1916–1993)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 105–106.

¹⁷ A. Kostecki, *Karol Ostrowski (1897–1977)*, [w:] *idem* (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 46–52.

Jego uczeń, Apoloniusz Kostecki, stwierdził, że przedstawiony powyżej dorobek stworzył podstawę do rozwoju polskiej teorii prawa podatkowego przez uczniów profesora. Najwybitniejszym z nich był on sam. Pochodził z Poznania¹⁸, studia prawnicze ukończył na Uniwersytecie Jagiellońskim w 1952 r. Legitymował się szczególnie znaczącym dorobkiem w dziedzinie teorii norm prawnopodatkowych oraz teorii podatkowego stanu faktycznego. Poza publikacjami na ten temat wydał również drukiem takie prace jak: *Podmiotowość podatkowa*, *Podatkowy stan faktyczny*, *Teoria podatkowego stanu faktycznego*, *Gospodarcze implikacje prawa podatkowego*, *Polskie prawo podatkowe na tle porównawczym*, *Podatek dochodowy od osób prawnych i jego współczesna alternatywa*, *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*. Był też współautorem publikacji dydaktycznej *Wybrane źródła prawa podatkowego* (1961, 1967) w zakresie dotyczącym podatków, opłat i ceł. Miał szerokie kontakty zagraniczne ze środowiskiem podatkowym, czego owocem była publikacja *Tax Concessions Granted by Polish Government* („Bulletin for International Fiscal Documentation” 1964, no. 12).

Na Uniwersytecie Wrocławskim postacią niezwykle barwną na niwie podatkowej był lwowianin, profesor Lesław Adam. Rozsadzała go energia – jak opowiadali współpracownicy, prowadząc plastikowego trabanta z NRD, był postrachem kierowców. Miał ogromne poczucie humoru, zaprawione autoironią. Zapowiedział też, że na pogrzebie nie życzy sobie zbyt smętnego nastroju i należy też opowiedzieć kameralnie jakiś dowcip (jego uczeń, profesor Ryszard Mastalski, spełnił to życzenie). Stopień doktora praw uzyskał w 1938 r.¹⁹ Poszerzał swą wiedzę jako stypendysta Fundacji Rockefellera w Anglii, Francji i Szwajcarii. We Wrocławiu zorganizował w 1946 r. Katedrę Prawa Skarbowego i Nauki Skarbowości, która w 1950 r. stała się Katedrą Prawa Finansowego.

Bardzo ważną pozycją w jego dorobku była monografia poświęcona kapitalistycznemu systemowi fiskalnemu²⁰. Wydano ją w ramach serii Państwowego Towarzystwa Ekonomicznego o problematyce finansów współczesnego kapitalizmu. Pozostałe opracowania dotyczyły pieniądza i polityki pieniężnej, systemu bankowego, finansów i polityki finansowej, systemu budżetowego, systemu przedsiębiorstw oraz ubezpieczeń gospodarczych. Adam wyodrębnił w swej pracy: genezę i pojęcie daniny publicznej, istotę podatku, istotę opłat, daniny publiczne w Polsce

¹⁸ I. Czaja-Hryniak, *Apoloniusz Kostecki*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 53–58.

¹⁹ R. Mastalski, *Historia katedry prawa finansowego na Uniwersytecie Wrocławskim*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 95–100 oraz *idem*, *Lesław Adam (1908–1979)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 101–102.

²⁰ L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.

międzywojennej, system podatkowy Anglii współczesnej oraz ekonomiczne oddziaływanie podatków i opłat. Słabością dzieła było ograniczenie pola badawczego do jednego kraju zachodniego.

Drugą pracą podatkową, jaka powstała w zespole wrocławskim, była rozprawa doktorska Krystyny Jandy-Jendrośki pt. *Społeczne i techniczne założenia taryf podatkowych* (1951). Później, w latach siedemdziesiątych, opublikowała ona rozprawę habilitacyjną *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*.

Na Uniwersytecie Poznańskim w opisywanym okresie funkcję kierownika Katedry Skarbowości i Prawa Skarbowego – później prawa finansowego – pełnił profesor Jan Karol Zdzitowiecki²¹. Urodził się w Chronowie w powiecie radomskim. Studia prawnicze ukończył na Katolickim Uniwersytecie Lubelskim w 1923 r. Trzy lata później uzyskał dyplom magistra ekonomii w Poznaniu i tam rozpoczął pracę akademicką. Był postacią wyjątkową. Sylwetką przypominał angielskiego arystokratę, podobnie było z manierami. Jego dobroć, uczciwość, pobłażliwość i wyrozumiałość były nie tylko wyrazem ukształtowanego charakteru, ale również mądrości życiowej i realizmu w ocenie ludzi. Mawiał, że „nie mierzy się ich na łokcie”.

200

Mimo łagodnego usposobienia profesor Zdzitowiecki był w określonych kwestiach całkowicie pryncypialny. Uważał, że pewne wartości są niezmiennie, a ich hierarchia nienaruszalna. Kiedy po wojnie zapytano go w czasie pobytu za granicą, czy w związku ze zmianami ustrojowymi, jakie zaszły w Polsce, nie zmienił swych poglądów, odparł, że od czasów przedwojennych nie zaszło nic tak ważnego, co mogłoby go skłonić do ich zmiany. Krążyły o nim na wydziale i na uczelni dziesiątki anegdot i historii, z których część utrwalono w różnych publikacjach.

O tych, którzy zbyt naukowo podchodzili do świata, mawiał, że potrafią odpowiedzieć na mnóstwo pytań z wyjątkiem dwu najważniejszych: „skąd się to wszystko wzięło?” i „dokąd to zmierza?”. Gdy jego uczniowie, wówczas doktorzy, Andrzej Komar i Wojciech Łączkowski, oświadczyli mu kiedyś, że będą uczestniczyć w komisji przyjęć na wydział prawa, zapytał, z jakich przedmiotów będą zdawać kandydaci, a słysząc, że będą to historia, geografia i język obcy, pokiwał refleksyjnie głową i podzielił się z nimi uwagą: „A wiecie co, panowie. Ja myślę, że wystarczyłoby każdemu kandydatowi zadać jedno i to samo pytanie: Co słyhać?”.

Osobiście pamiętam też dwa epizody. Profesor był wraz z Lesławem Adamem recenzentem mojej rozprawy doktorskiej. Gdy siedzieliśmy przy kolacji w klubie uniwersyteckim UMK, spojrział w pewnym momencie na zegarek, potoczył wzrokiem, dostrzegł radio i zwrócił się do zebra-

²¹ E. Wojciechowski, *Jan Zdzitowiecki (1898–1975)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 137–142.

nych: „Pozwólcie państwo, że się przysięgę teraz do odbiornika, bo zawsze o 22 słucham audycji Wolnej Europy”. Warto pamiętać, że w latach sześćdziesiątych była ona traktowana jako wroga i nieakceptowana.

Trzy lata później odbywała się w Kołobrzegu ogólnopolska konferencja katedr prawa finansowego. Właśnie kończyła się przerwa obiadowa i wracaliśmy na salę obrad. Profesor wracał ze spaceru ze Zbigniewem Pirożyńskim z Warszawy. Gdy mnie mijali, zwrócił się do niego: „Dziękuję, profesorze za nasz spacer. Z panem się tak dobrze milczało”.

Biegła znajomość języka włoskiego i długie badania w Italii pozwoliły mu na napisanie w 1932 r. doktoratu *Naprawa pieniądza włoskiego*. Pięć lat później opublikował *Faszyzm i włoski system podatkowy*. Natomiast pierwsza powojenna monografia, licząca 650 stron, była unikatowym opracowaniem z historii polskiej skarbowości i opodatkowania²². W wymienionych i późniejszych pracach profesora można było znaleźć zarówno nowe koncepcje, jak i propozycje *de lege ferenda*. Warto wreszcie wspomnieć i o tym, że część dorobku Jana Zdzitowieckiego poświęcona była dydaktyce nauczania finansów i prawa finansowego w szkołach wyższych.

Jak wspomina jego uczeń – Eryk Wojciechowski – profesor zmarł po krótkiej chorobie. W bardzo długim kondukcie żałobnym odprowadzającym profesora na miejsce wiecznego spoczynku uczestniczyli uczniowie, przyjaciele i studenci, a prowadził go ówczesny sufragan Archidiecezji Poznańskiej – biskup Marian Przykucki.

W Łodzi od momentu utworzenia uniwersytetu w 1945 r. kierownikiem katedry był profesor Jerzy Lubowicki. Po jego śmierci w 1964 r. została nim profesor Natalia Gajl, pełniąca tę funkcję przez prawie trzydzieści lat²³. Urodziła się w Poznaniu, ale studia prawnicze ukończyła w 1950 r. na Uniwersytecie Łódzkim i tam się doktoryzowała (1959 r.) i habilitowała (1963 r.). Dwie jej publikacje zwarte z zakresu prawa podatkowego ukazały się dopiero w latach dziewięćdziesiątych.

Natomiast na tej samej uczelni obok Wydziału Prawa funkcjonował Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny. Jego pracownikiem był Janusz Chechliński, absolwent wrocławskiego wydziału prawa (1949 r.), który od 1951 r. podjął pracę jako asystent, a później adiunkt w Katedrze Finansów Szkoły Głównej Planowania i Statystyki (obecnie SGH)²⁴. W 1961 r. uzyskał habilitację, a rok później podjął pracę na Uniwersytecie Łódzkim. Zrezygnował z niej w 1967 r., gdyż został zatrudniony w Wojskowej

²² J. Zdzitowiecki, *Fiskalne metody polityki populacyjnej i Xiąże Minister Franciszek Xawery Drucki-Lubecki. 1778–1846*, Warszawa 1946.

²³ T. Dębowska-Romanowska, *Natalia Gajl (1921–1998)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 165–171.

²⁴ K. Kietlińska, *Janusz Chechliński 1926–1996*, [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020, s. 25–27.

Akademii Politycznej na etacie generała oraz równolegle w Wydziale Nauki i Oświaty Komitetu Centralnego PZPR.

Wspominamy o nim w tym miejscu ze względu na prawnicze wykształcenie oraz fakt, że jako jedyny z ekonomistów w tym czasie był autorem teoretycznej monografii podatkowej²⁵. Była to nawet jak na owe czasy pozycja napisana z wyjątkowo marksistowskiego punktu widzenia. Z bibliografii wynika, że autor wykorzystał cztery prace F. Engelsa (w tym *Pochodzenie rodziny, własności prywatnej i państwa*), dwie W. Lenina (w tym *Państwo a rewolucja*), pięć K. Marksa (w tym *Krytykę programu gotajskiego*). Autorów tych dzieł przytaczał nie tylko w przypisach, ale również i w tekście.

Część z rozważań Chechlińskiego miała wprost charakter propagandowy. Pisał, że „podatki konsumpcyjne są powiązane z produktami codziennego spożycia, na które robotnik musi wydać proporcjonalnie znacznie więcej niż kapitalista”²⁶. Polemizował z pozycji marksistowskiej z wieloma polskimi autorami zajmującymi się podatkami i to zarówno prawnikami (Z. Jaśkiewiczem), jak i ekonomistami (T. Kierczyńskim). Tego ostatniego paternalistycznie pouczał, że „nie bierze pod uwagę założeń, jakie poczynił Marks”²⁷. Jaśkiewiczowi zaś bezpodstawnie zarzucał błędy w stwierdzeniach, które były i są powszechnie przyjętym kanonem w opodatkowaniu, że istotą podatku jest przymus do indywidualnego świadczenia na rzecz ogółu, a jego kształt zależy od ustroju i zadań państwa. W zakończeniu napisał jednoznacznie, że zadaniem jego pracy było podjęcie krytyki tez podatku dotyczących jego podstaw i konkludował, że „krytyka ta była zresztą przeprowadzona przez klasyków marksistowskiej ekonomii politycznej”²⁸.

W owym czasie ta monografia była przyjęta przez środowisko naukowe z pełną powagą i nie mogła spotkać się z krytyką. Po latach okazała się nieprzydatna i stanowi klasyczny przykład apologetycznej nauki socjalistycznej.

W Lublinie do lat siedemdziesiątych nie istniała na KUL sekcja prawa. Reaktywowano ją w 1981 r., początkowo w ramach Wydziału Prawa Kanonicznego, a od 1983 r. Wydziału Prawa Kanonicznego i Nauk Prawnych²⁹. Natomiast w powstałym tuż po wojnie Uniwersytecie Marii Curie-Skłodowskiej w 1951 r. utworzono Katedrę Prawa Finansowego. Jej pierwszym pracownikiem był dyrektor departamentu w Ministerstwie

²⁵ J. Chechliński, *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963.

²⁶ *Ibidem*, s. 247.

²⁷ *Ibidem*, s. 271.

²⁸ *Ibidem*, s. 284.

²⁹ B. Kucia-Gościura, *Katedra Finansów i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Kanonicznego i Świeckiego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 113–118.

Finansów dr Jerzy Opydo. Od 1 stycznia 1956 do 19 maja 1989 r. zawiadywał nią profesor Henryk Reniger³⁰.

Henryk Reniger urodził się w Wilnie, studia ukończył w Toruniu w 1948 r. i w latach 1949–1956 pracował na Uniwersytecie Warszawskim, na którym pod kierunkiem Leona Kurowskiego uzyskał stopień doktora. Przedmiotem jego zainteresowania w omawianym okresie było opodatkowanie rolnictwa. Zainteresował nim również swą ówczesną asystentkę, Alicję Pomorską, która napisała dysertację doktorską na temat podatku gruntowego w Czechosłowacji. Habilitował się w 1963 r., a w 1976 r. uzyskał tytuł naukowy profesora nadzwyczajnego. Dyplomy profesorskie odbieraliśmy w tym samym dniu z rąk przewodniczącego Rady Państwa, prof. Henryka Jabłońskiego.

Wiązała się z tym zabawna historia. W telegramie zapraszającym do przybycia był zwrot „w miarę możliwości bez osób towarzyszących”. Tymczasem H. Reniger przyjechał z żoną i córką, a ja z mamą i żoną, chociaż wcześniej nie kontaktowaliśmy się ze sobą. On zdecydował się zabrać tylko córkę na uroczystość do Belwederu. Ja odczekałem, aż wejść wszyscy zaproszeni i podszedłszy do oficera Jednostki Nadwiślańskiej WP, zapytałem, czy mogę „przemycić” dwie osoby. Uzyskałem zgodę na wejście naszej trójki. Tego dnia nadano tytuły profesorów nadzwyczajnych ponad stu osobom. Towarzyszyło im tylko ośmioro najbliższych, których podczas uroczystości wręczania dokumentów oprowadzano po pierwszym piętrze pałacu. Notabene potem odbył się elegancki bankiet w Sali Pompejańskiej z gorącymi daniami, południowymi owocami i koniakiem. Henryk Reniger kilka razy wspominał, że jego żona w tym czasie „chrupie herbatniki pod pomnikiem Chopina w Łazienkach”.

Na koniec kilka refleksji dotyczących kontaktów międzynarodowych na niwie podatkowej. W omawianym okresie miały one charakter indywidualny i opierały się na osobistych znajomościach. Były też fragmentem wspólnych, szerszych zainteresowań dyscypliną prawa finansowego. Zasadniczo ograniczały się one przede wszystkim do krajów socjalistycznych, gdyż poglądy nauki zachodniej były wyłącznie przedmiotem krytyki, a czasami groziły poważnymi sankcjami. Gdy w drugiej połowie lat czterdziestych profesor Leon Kurowski przyczynił się do przetłumaczenia i wydania *Zasad skarbowości* H. Daltona, to dwa lata później jego głowę z trudem uratowali przyjaciele, w tym minister ówczesnego rządu, wilnianin Stefan Jędrzychowski, z którym się znał, bo obaj byli uczestnikami seminarium prawa skarbowego na Uniwersytecie Stefana Batorego. Równocześnie oczekiwane i bardzo pożądane do 1956 r. było cytowanie i przytaczanie źródeł marksistowskich klasyków.

³⁰ W. Wójtowicz, *Henryk Reniger (1919–1989)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010, s. 219–221.

Owe kontakty osobiste w dziedzinie prawno-finansowej i prawno-podatkowej utrzymywali przede wszystkim profesorowie Marian Weralski i Apoloniusz Kostecki. Pierwszy posługiwał się biegle językiem francuskim oraz przebywał w okresie międzywojnia dłuższy czas we Francji w celach studyjnych. Specjalnością drugiego był bardzo dobrze opanowany, profesjonalny język niemiecki, a gronem, z którym współpracował, był przede wszystkim zespół prawa podatkowego uniwersytetu w Bochum. Najcenniejszym jednak kontaktem obu uczonych było International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie.

Z polecenia profesora Mariana Weralskiego dołączyłem do tego grona. Ta współpraca została w dalszych latach znacznie rozszerzona osobowo – wraz z członkostwem w European Association of Tax Law Professor. W ostatnich latach jej najmocniejszym ogniwem jest profesor Włodzimierz Nykiel oraz utworzone przez niego łódzkie Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, znakomicie współpracujące z IBFD.

Bibliografia

204

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
- Bautruszajtys G., *Marian Weralski (1916–1993)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Bautruszajtys G., Supera M., *Jerzy Lubowicki (1898–1964)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Chechliński J., *Z zagadnień teorii podatku*, Warszawa 1963.
- Chojna-Duch E., *Leon Kurowski (1907–1998)*, [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020.
- Czaja-Hryniak I., *Apoloniusz Kostecki*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Natalia Gajl (1921–1998)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Jaśkiewicz Z., *Podatek dochodowy*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Biblioteka Zakładu Skarbowości Uniwersytetu Mikołaja Kopernika nr 2, Toruń 1949.
- Jaśkiewicz Z., *Prawo podatkowe. Zeszyt I*, Toruń 1949.
- Jaśkiewicz Z., *Prawo podatkowe. Zeszyt II*, Toruń 1950.
- Jaśkiewicz Z., *Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej*, Toruń 1949.
- Jaśkiewicz Z., *Teoria akcyzy w Polsce Ludowej*, Sopot 1963.
- Jaśkiewiczowa J., *Charakterystyka podatku od nabycia praw majątkowych*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.

- Juchniewicz E., Głuchowski J., Zbigniew Jaśkiewicz (1918–2008), [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020.
- Kietlińska K., Janusz Chechliński 1926–1996, [w:] K. Piotrowska-Marczak, B. Pietrzak, J. Fila (red.), *Nasi mistrzowie w nauce o finansach*, Warszawa 2020.
- Kostecki A., Karol Ostrowski (1897–1977), [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Kucia-Gościura B., *Katedra Finansów i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Kanonicznego i Świeckiego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Kurowski L., *Charakterystyka podatku od wynagrodzeń*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Kurowski L. (red.), *Prawo finansowe*, Toruń 1949.
- Kurowski L. (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Mastalski R., *Historia katedry prawa finansowego na Uniwersytecie Wrocławskim*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Mastalski R., *Lesław Adam (1908–1979)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Rozmaryn S., *O nowe pojęcie polskiego systemu skarbowego*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Wąsowski K., *Podatek obrotowy – charakterystyka ogólna*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Wiśniewski M., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] L. Kurowski (red.), *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949.
- Wojciechowski E., *Jan Zdzitowiecki (1898–1975)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Wójtowicz W., *Henryk Reniger (1919–1989)*, [w:] A. Kostecki (red.), *Z dziejów katedr skarbowości i prawa finansowego w Polsce*, Kraków 2010.
- Zdzitowiecki J., *Fiskalne metody polityki populacyjnej i Xiąże Minister Franciszek Xawery Drucki-Lubecki. 1778–1846*, Warszawa 1946.

Streszczenie

Opracowanie jest pionierską próbą ujęcia kwestii stanu nauki prawa podatkowego w okresie Polski Ludowej do lat siedemdziesiątych XX w. Jest też jedynie przyczynkiem, gdyż pełne przedstawienie nauki prawa podatkowego w socjalistycznej Polsce wymaga zbiorowego wysiłku lub indywidualnych wieloletnich badań. Autor uczynił pierwszy krok na tej drodze, z uwagi na fakt, że bezpośrednio po wojnie w Toruniu podjęto badania podatkowe, których efektem były pierwszy skrypt, pierwszy podręcznik i pierwsza monografia z tego zakresu.

Słowa kluczowe: prawo finansowe, nauka prawa podatkowego w Polsce powojennej

Andrzej Gomułowicz¹

Aspekt etyczny w relacjach prawodawca – organ podatkowy – podatnik

1. Wzajemne niedowierzenie – wspólna wędrówka przez stulecia

Historia opodatkowania dowodzi, że w trakcie wspólnej wędrówki przez wieki zarówno podatnik, jak i fiskus uświadamiają sobie prawdy prozaiczne².

Podatnik doświadcza tego, że zmiana formy własności dokonuje się nie tylko dobrowolnie, lecz także przymusowo; uświadamia też sobie, że fiskus sięga do prywatnej kieszeni, by wydobyć z niej jak najwięcej. Jest to „atak na sakiewkę”, a sakiewka jest synonimem wolności i niezależności.

W miarę upływu wieków podatnik umacnia się w przekonaniu, że podatek jest zamachem na wolność; podatek nie jest *subsodium charitativum* (świadczeniem dobrowolnym), a przymus – w ręku władzy – zostaje *ultimum remedium* wobec opornych.

Coraz bardziej oczywiste staje się dla podatnika i to, że treść obowiązków podatkowych wyznacza zwyczajne poszukiwanie okazji do nałożenia podatku nowego bądź fiskalnego usprawnienia dotychczasowego.

Z czasem przekonuje się też o innej prawdzie, a mianowicie o tym, że fiskus ceni sobie postępowanie zgodnie z maksymą *iudex im re sua*. Rozstrzyga spór, którego wynikiem jest zainteresowany. Jest to dla podatnika i uciążliwe, i kłopotliwe, w dziedzinie opodatkowania co krok napotyka

207

¹ Andrzej Gomułowicz – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, <https://orcid.org/0000-0003-3062-0270>

² Szerzej na ten temat zob. F.H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 21–34, 35–77 oraz *idem*, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.

bowiem specjalne nakazy i zakazy, mało znane i mało zrozumiałe; co dziś jest dozwolone, to jutro zakazane.

Natomiast fiskus, na podstawie wielowiekowych doświadczeń, mocno utwierdza się w przekonaniu, że psychiczna niechęć do płacenia podatków i to od jego narodzin, jest zadomowiona w witalnej sferze psychiki człowieka, w jego naturalnych instynktach³. A to skutecznie przeciwdziała w rzetelnym spełnianiu obowiązku podatkowego. Obowiązek jest bowiem utożsamiany z zamachem władzy publicznej na najsilniej objawiane dążenie człowieka, czyli dążenie do posiadania i pomnażania majątku.

Podatnik – w ocenie fiskusa – uczy się niewrażliwości wobec obowiązków podatkowych. Stosuje przy tym środki, które wobec osób prywatnych uchodzą za nie *fair*, a stosowane wobec państwa nie budzą etycznych sprzeciwów. Jest tak dlatego, że naruszanie obowiązków podatkowych podatnik osądza według innych kryteriów etycznych niż te, które odnosi do życia prywatnego. Każdy fortel podatkowy jest godziwy, jeżeli zmniejsza bądź eliminuje zapłatę podatku.

Oczywiście uchybianie obowiązkowi podatkowemu naraża na karę, ale nie obciąża sumienia. Obrona przed podatkiem stanowi zawsze ważne zajęcie w życiu podatnika, który rozmyśla nad jednym – jak odsunąć od siebie ciężar podatku.

208

2. Istota i rodowód konfliktu

Co stanowiło punkt wyjścia w określaniu zarówno ekonomicznych, jak i etycznych granic opodatkowania? Jest to pytanie o to, jakie były na ten temat wyobrażenia władzy, organu podatkowego i podatnika.

2.1. Wyznaczniki standardów postępowania prawodawcy

Prawodawcy wyznaczano przejrzyste standardy postępowania.

W Księdze Przysłów, w drugim jej zbiorze, Salomon przypomina o cechach roztropnego władcy. „Król państwo umacnia sprawiedliwością, niszczy je ten, kto podatkami uciska”⁴. W Księdze Mądrości Syracha znajduje się

³ R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, zob. także: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

⁴ Prz 29, 4.

pouczenie dotyczące roztropności, też kierowane do władzy, które brzmi jak przestroga: „Złoto bowiem zgubiło wielu i serca królów uwiodło”⁵.

Biblia odradza ustanawiania wysokich podatków, nie są one bowiem etyczne. Państwo ma być sprawiedliwe, a jest rządzone sprawiedliwie wtedy, gdy nie ma w nim podatkowej przemocy (podatkowego zdzierstwa). Gdy pojawia się zdzierstwo podatkowe, to szkodę ponosi kraj. Zdzierstwo podatkowe niszczy bowiem tego, kto płaci podatki, a to oznacza, że niszczy także państwo. Jest tu wyraźne przesłanie – nie niszczy kraju, ustanawiając wysokie podatki. Od roztropności władcy zależy tym samym dokuczliwość ekonomiczna podatku. To uświadamia, że umiar w opodatkowaniu może być źródłem dobrobytu w państwie, natomiast jego brak prowadzi do niszczenia społeczeństwa, a tym samym i państwa.

Biblijny przekaz dotyczący króla, którego obowiązkiem jest tworzenie sprawiedliwego ładu w państwie, odczytywany współcześnie nakazuje zastanowić się nad sformułowaniem dotyczącym ciężaru podatkowego („niszczy państwo ten, kto je podatkami uciska”).

W dziedzinie opodatkowania dochodzi do kolizji dwóch wartości – *salus publicae* i *salus civium*. Ustanawiając podatki, władza zwraca się do podatnika z uzasadnieniem – *salus rei publicae suprema lex esto*.

Natomiast podatnik pyta – a *salus civium*? I to pytanie jest upomianiem się o to, by ustawodawca był wobec podatnika lojalny. Ustawodawca, podejmując rozwiązania podatkowe, musi zatem pamiętać o tym, że zgodnie z Konstytucją⁶:

1) podatnik nie jest własnością państwa; jest natomiast równouprawnionym wobec państwa podmiotem; z mandatu podatnika sprawowana jest władza, w tym władza ustawodawcza; państwo, zgodnie z art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁷, jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli;

2) majątek podatnika musi być traktowany pod względem podatkowym zgodnie ze standardami konstytucyjnymi, które dotyczą wolności i praw ekonomicznych; majątku podatnika nie można traktować tak, jak gdyby miał on tylko znaczenie przejściowe i chwilowe; ustawodawstwo podatkowe nie może ingerować we własność w taki sposób, który prowadzi do naruszenia istoty prawa własności⁸.

⁵ Syr 8, 2.

⁶ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006, s. 66–95 oraz A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 67–91, a także J. Trzcíński, *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6, s. 444–451.

⁷ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora*

2.2. Standardy postępowania celnika (poborca podatkowego)

Negatywne cechy osobowości celnika, który był poborcą podatkowym, uzmysławiają słowa wypowiedziane w modlitwie faryzeusza: „Boże, dziękuję Ci, że nie jestem jak inni ludzie: zdziercy, niesprawiedliwi, cudzołożnicy, albo jak i ten celnik”⁹.

Celnik, mając mocną pozycję prawną, pracuje na własny rachunek, a dla własnych korzyści finansowych stawia się ponad prawem¹⁰.

Celnicy nadużywali urzędu. Pazerność, chciwość, bezwzględność sprawiała, że pobierali podatki w wygórowanej wysokości. Podatki były wielokrotnością tego, co wedle prawa należało zapłacić. Nie dziwi, że w świadomości Izraelitów zakodował się pełen pogardy obraz celnika, a samo słowo „celnik” nabrało z czasem obelżywego znaczenia; celnik stał się jednym z najbardziej znienawidzonych ludzi starożytności.

Święty Jan Chrzciciel, udzielając szczególnych wskazań celnikom, którzy przyszli, by przyjąć chrzest, i zapytali: „Nauczycielu, co mamy czynić?”, odpowiedział: „Nie pobierajcie nic więcej ponad to, co wam wyznaczono”¹¹.

Tak więc celnicy usłyszeli, że mają być uczciwi, bo tylko w ten sposób mogą rzetelnie i godnie sprawować swój urząd. Pobór podatku jest ich powinnością, o czym przypomina List do Rzymian – „bo ci, którzy się tym zajmują, z woli Boga pełnią swój urząd”.

Jednakże wypełniając tę powinność, celnik nie może oszukiwać. Nie może wykorzystywać pełnionej funkcji, by brać więcej, niż wyznaczono. Tylko to, co wyznaczono, jest granicą obowiązku podatkowego, a przekroczenie tej granicy przez celnika jest złem¹².

Wojciecha Łączkowskiego, Lublin 2003; J. Trzciniński, *Refleksje nad stosowaniem art. 2 Konstytucji przez sądy administracyjne na przykładzie wyroku o sygn. I SA/Bk227/09*, [w:] D. Dudek, M. Gapski, W. Łączkowski (red.), *Amicus hominis et defensor iustitiae. Przyjaciel człowieka i obrońca sprawiedliwości. Księga Jubileuszowa w 70. rocznicę urodzin Sędziego Ferdynanda Ry-marza*, Lublin 2010.

⁹ Łk 18, 11.

¹⁰ Szerzej na ten temat zob. W. Rakocy, *Finanse i prace publiczne*, [w:] G. Witaszek (red.), *Życie społeczne w Biblii*, Lublin 1998 oraz J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i imperium rzymskiego*, „Perspectiva (VI)” 2007, nr 2(11).

¹¹ Łk 3, 12–13. Zob. na temat współczesnych relacji organ podatkowy a podatnik: D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013; *idem*, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015; W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12; R. Mastalski, *O stosowaniu prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

¹² Zob. J. Klinkowski, *Nowotestamentalny...*; W. Rakocy, *Finanse i prace publiczne... Ewangelia wspomina o dwóch celnikach – jeden z nich, Mateusz, był zwykłym poborcą podatkowym, a drugi, Zacheusz, pełnił funkcję przełożonego celników.*

Współcześnie organy podatkowe powinny kierować się bardzo prostą i zachowującą od czasów biblijnych swój sens regułą, czyli nie pobierać nic więcej ponad to, co wynika z treści obowiązku podatkowego. Jest to działanie na podstawie i w granicach prawa, z poszanowaniem standardów interpretacyjnych oraz rozstrzygnięciem wątpliwości zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*¹³.

Biblijny przekaz uświadamia także, że problem tkwi nie tyle w prawie, bo przecież ono było i obowiązywało, ile w mentalności poborcy podatkowego i przyczynach, które ją kształtują.

Tak jest i dzisiaj.

Organy podatkowe oceniane są według jednego podstawowego kryterium – sprawności w realizacji dochodów budżetowych. A to oznacza, że mniej istotne stają się środki i metody działania – liczy się skutek.

Przejęte są też kierunkową dyrektywą, która pochodzi od władzy publicznej – chronić interes finansowy państwa. Stanowić to może kształtowanie nawyku, aby dokonywać wykładni ekstensywnej obowiązków podatkowych i rozstrzygać zgodnie z regułą *in dubio pro fisco*.

Na mentalność wpływa też opacznie rozumiana potrzeba zachowania powagi władzy, czyli organu podatkowego. Kształtuje się nawyk rozstrzygnięcia spraw w sposób, który formalnie respektuje gwarancje procesowe podatnika, a w rzeczywistości je omija. Znajduje to mocne wsparcie w tym, że organ podatkowy działa zgodnie z regułą *iudex in re sua*.

211

2.3. Podatnik – uwarunkowania postaw wobec obowiązków podatkowych

Z przekazu biblijnego wyraźnie wynika, że chrześcijanin powinien być wzorem uczciwości w płaceniu podatków.

2.3.1. Historia grosza czynszowego

Grosz czynszowy, czyli podatek dla Cezara, w każdej z Ewangelii, która to opisuje (tj. św. Mateusza, św. Marka i św. Łukasza), ujmowany

¹³ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; J. Małecki, *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009; *idem*, *Przełożenie reguły lex falsa lex non est w prawie podatkowym*, [w:] I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012; zob. także A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 167–197.

jest, gdy chodzi o drobne niuanse, nieco inaczej, aczkolwiek jego wymowa w każdej z nich jest taka sama¹⁴.

Czy należy płacić podatek Cezarowi? Na to zdawałoby się proste pytanie nie było oczywistej odpowiedzi – z dwóch powodów:

1) dlatego, że podatek był dla Izraelitów zarówno symbolem uzależnienia od imperium rzymskiego, jak i symbolem upokorzenia;

2) dlatego, że poborca podatkowy, który zadawał z pozoru niewinne w treści pytanie, faktycznie zachował się nieetycznie, albowiem zastawił pułapkę¹⁵.

Dlaczego pytanie jest pułapką? Dlatego, że Jezus „może być pochwycony w mowie”, zarówno gdy odpowie „tak”, jak i wówczas, gdy odpowie „nie”.

Gdyby odpowiedź Jezusa brzmiała, że podatku Cezarowi nie należy płacić, oznaczałoby to wprost nawoływanie do nieposłuszeństwa i do buntu. Odpowiedź mogła uzasadniać aresztowanie i postawienie Jezusa przed sądem. Natomiast gdyby Jezus odpowiedział „tak, należy płacić”, to naraziłby się Izraelitom i z uwagi na to, że moneta z Tyberiuszem była symbolem uzależnienia od Rzymu, Jezus straciłby szacunek u ludzi i poparcie stronnictw żydowskich. Prowadziło to do pozbawienia autorytetu w społeczności żydowskiej¹⁶.

212 Jezus przejrzał podstęp i dlatego żądał, by okazano mu monetę, a po okazaniu denara, spytał: „Czyj nosi obraz i napis?”¹⁷.

Po otrzymaniu odpowiedzi, że na denarze uwidoczniiony jest wizerunek Cezara, padła odpowiedź Jezusa: „Oddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga”¹⁸.

2.3.2. Podatek świątynny

Ustanowienie podatku świątynnego nakazał Mojżeszowi sam Jahwe. Podatek ten utrzymywał świątynię, ale także dzięki niemu finansowano wydatki kapłanów pełniących w niej służbę. Przy tym kapłani jako jedyna grupa społeczna wyłączyli się z obowiązku płacenia podatku świątynnego¹⁹.

¹⁴ Szerzej na ten temat zob. Z. Żywica, „Wolność synów” w *Mateuszowych logiach Jezusa*, [w:] R. Bartnicki (red.), *Studia z biblistyki*, t. 7, Warszawa 1994; A. Świderkówna, *Co należy do Boga?*, „Znak” 1997, nr 510.

¹⁵ Szerzej na ten temat zob. A. Świderkówna, *Co należy...*

¹⁶ Z. Żywica, „Wolność synów”..., a także J. Gać, *Jezus i pieniądze*, „W drodze” 1997, nr 6(286) oraz A. Filipowicz, *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3(907).

¹⁷ Łk 20, 24.

¹⁸ Mt 22, 21.

¹⁹ Z. Żywica, *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Ełckie Studia Teologiczne” 2001, t. 2.

Gdy Jezus z uczniami dotarł do Kafarnaum, do Szymona Piotra podszli poborcy dwudrachmy i zadali mu pytanie: „Wasz Nauczyciel nie płaci didrachmy?”²⁰. Piotr odpowiedział: „tak”. Po tym odbyła się rozmowa pomiędzy Piotrem a Jezusem. Padło pytanie Jezusa do Szymona: „Szymonie, jak ci się zdaje, od kogo królowie ziemscy pobierają daniny lub podatki? Od synów swoich czy od obcych?”. Odpowiedź Piotra była następująca: „Od obcych”. A na to Jezus: „A zatem synowie są wolni”²¹.

Dlaczego, skoro Jezus jest wolny od obowiązku zapłaty podatku, formułuje pod adresem Piotra polecenie zapłaty? Ewangelia wyjaśnia to w sposób następujący: „Żebyśmy jednak nie dali im powodu do zgorznienia, idź nad jezioro i zarzuć wędkę. Weź pierwszą złowioną rybę, a gdy otworzysz jej pyszczek, znajdziesz statera. Weź go i daj im za Mnie i za siebie”²².

Biblia uświadamia, że oszustwo jest grzechem. Nie można oszukiwać państwa w sprawach dotyczących podatku, a samego oszustwa podatkowego nie można traktować w kategorii cnoty²³.

Nikt nie płaci podatków chętnie, płacenie jest bowiem uciążliwym obowiązkiem.

Indywidualne postawy podatnika wobec idei obowiązku podatkowego kształtują się w procesie ewolucyjnym nawarstwiających się na siebie uwarunkowań społecznych, gospodarczych i ustrojowych. Postawy uwarunkowane są tradycją kulturową tej grupy społecznej, z której podatek wyrasta i z którą się utożsamia. Grupy te nie są monolitem. Różnią się od siebie. Odzwierciedlają także różne sposoby dostosowywania się do idei obowiązku podatkowego²⁴.

Te postawy, dotyczące oceny obowiązków podatkowych, odzwierciedlają wartości, które w grupie są aprobowane, wyuczone i przekazywane jako standard pożądanego, a więc właściwego zachowania członka danej grupy społecznej.

W ramach grupy społecznej nie ma powszechnej zgody co do postaw wobec idei obowiązków podatkowych, a w każdym razie zdarza się to niezmiernie rzadko. Tak więc nie tylko poszczególne grupy społeczne różnią się w tym zakresie od siebie, ale także ich członkowie różnią się między sobą.

Skoro świat wartości podatnika jest kształtowany w obrębie danej grupy społecznej, a podatek z tą grupą się identyfikuje, to będzie przyjmował takie postawy wobec idei obowiązku podatkowego, które znajdują wsparcie w wartościach aprobowanych w danej grupie.

²⁰ Mt 17, 24.

²¹ Mt 17, 25–26.

²² Mt 17, 27.

²³ Szerzej na ten temat zob. J. Salij, *Płacenie podatków*, „W drodze” 2006, nr 1(389).

²⁴ Szerzej na ten temat zob. J. Finnis, *Prawo naturalne a uprawienie naturalne*, Warszawa 2001 oraz D. Lyons, *Etyka i rządy prawa*, Warszawa 2000.

Postawa podatnika związana z aprobowaniem obowiązków podatkowych nie jest stała. Może trwać dopóty, dopóki nie pojawią się istotne zewnętrzne impulsy, które spowodują przewartościowanie postaw, a tym samym nastawienia wobec obowiązków podatkowych²⁵.

I te przekonania uzewnętrznione w postawie wobec obowiązku podatkowego nie oznaczają, że oceny je uzasadniające są prawdziwe bądź fałszywe. Mogą być słuszne i zasadne, ale w równym stopniu błędne i bezsensowne²⁶.

3. Legislacja podatkowa a polityka

Niewiele jest rzeczy, które byłyby traktowane z taką niechęcią i z takim niezadowoleniem jak podatki. Państwo i jednostka są bowiem przeciwnikami w obszarze podatkowym. Dlatego podatnik czuje się zobowiązany do tego, żeby sprawdzać nałożone na niego podatki, nie tylko pod względem ich ustrojowej legalności, ale także ich ekonomicznej zasadności²⁷.

214

Podatnik ma swoje wyobrażenie o racjonalności prawodawstwa podatkowego. Oczekuje, że prawodawca podatkowy działa tak, jak stosujący jasne reguły leczenia lekarz (przysięga Hipokratesa: *primum non nocere* – „po pierwsze nie szkodzić”). Lekarz przepisuje pacjentowi lekarstwo tylko w ilości niezbędnej do wyleczenia. Nie ma przesady i nadmiaru w dozowaniu środków farmakologicznych. Ustawodawca podatkowy rzadko takie kryteria spełnia. Jest raczej lekarzem, który upuszcza pacjentowi krew (pobiera podatki) według własnej potrzeby i – obserwując reakcje organizmu – próbuje ustalić, gdzie leży jego naturalna wytrzymałość (zdolność podatkowa). Czyni to metodą prób i błędów.

Współczesna legislacja podatkowa tak jak przed wiekami, tak i dziś uwikłana jest w politykę. To jedna z jej charakterystycznych prawidłowości. Polityk w procesie legislacji podatkowej przywołuje często argu-

²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 57–76.

²⁶ W. Łączkowski, *Prawo a sprawiedliwość*, [w:] A. Dębiński (red.), *Abiit non obiit. Księga poświęcona pamięci ks. prof. A. Kościa SVD*, Lublin 2013; patrz również J. Raz, *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, Warszawa 2000 oraz M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, a także A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.

²⁷ Zob. na ten temat W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1 oraz W. Nykiel, D. Strzelec, *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.

ment dotyczący respektowania przejrzystości reguł stanowienia prawa. Jednocześnie ten argument bywa zawołowany partykularnym interesem grupy nacisku, która wyniosła polityka do władzy bądź miała w tym procesie znaczący udział. Dlatego polityk stara się odwzajemnić się grupie nacisku treścią prawodawstwa podatkowego. Ocena wpływu na proces prawotwórstwa podatkowego polityka skłania do przypomnienia myśli sformułowanej przez jednego z amerykańskich senatorów. Brzmi ona następująco: „Ty nie opodatkujesz mnie, a ja nie opodatkuję ciebie, ale za to wspólnie, razem, opodatkujemy tego faceta, który skrył się za drzewem, opodatkujemy go do szpiku kości”. Teza ta wyraża regułę postępowania. W sprawach podatkowych my, politycy, nie czynimy sobie wzajemnie krzywdy, ale ponieważ dochód podatkowy jest niezbędny, to znajźmy kogoś, kto poniesie ciężar podatków.

Polityk, który tak postępuje, zapomina o tym, że droga do rozumienia istoty podatku wiedzie przez rozumienie istoty państwa.

Brak standardów etycznych u prawodawcy może sprawić, że w następstwie opodatkowania dochodzi do erozji porządku społecznego i ekonomicznego, co niszczy spójność społeczeństwa, wprowadza destabilizację, chaos, poczucie niepewności.

Granice swobody, z jaką władza publiczna sięga do „sakiewki” podatnika, muszą wynikać z respektowania konstytucyjnych unormowań, które dotyczą wartości dóbr chronionych ustawą zasadniczą.

Standardy etyczne powinny stanowić zawsze spoiwo, które umożliwia funkcjonowanie państwa i społeczeństwa, i dlatego muszą być wspierane przez właściwą treść obowiązków podatkowych.

Władza publiczna jest zawsze odpowiedzialna zarówno za kształtowanie postaw wobec idei obowiązku podatkowego, jak i za egzekwowanie właściwych standardów etycznych w treści tych obowiązków. I nikt z władzy publicznej tej odpowiedzialności nie może zdjąć. Tej odpowiedzialności władza publiczna nie może od siebie odrzucić.

4. Wnioski

Władza publiczna, która działania ustawodawcze wywodzi z demokratycznego porządku prawnego, nie może – określając treść obowiązków podatkowych – kierować się takimi wartościami, które prowadzą do realizacji dobra publicznego, ale w taki sposób, że ów cel stawiany jest poza i ponad dobrem podatnika. Węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może być synonimem dowolności i arbitralności

w kształtowaniu ciężaru podatkowego. Oznaczałoby to pomijanie konstytucyjnych norm chroniących prawa i wolności ekonomiczne (art. 20, 21, 22, 32, 47, 64 Konstytucji).

Prawodawca, który czuje się zwolniony z obowiązku respektowania konstytucyjnego standardu prawidłowej legislacji podatkowej, postępuje zgodnie z dyrektywą – „w dziedzinie opodatkowania robię to, na co mam ochotę. Wolno mi”. Jest to przejaw pychy, zadufania i arogancji władzy przekonanej o swojej nieomyślności.

Takie myślenie prawodawcy sprawia, że podatnik, pokazując władzy „plecy”, odwzajemnia się obojętnością na los państwa, takie prawodawstwo, w połączeniu z inkwizycyjnym charakterem postępowania podatkowego, deformuje bowiem ideę i sens opodatkowania.

Władza powinna zrozumieć, że w popełnionych przez nią błędach prawodawczych, a także w mentalności działania organów podatkowych kryje się załóżek coraz bardziej radykalnego buntu podatkowego.

Bibliografia

216

- Filipowicz A., *Chrześcijanin wobec podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3(907).
 Finnis J., *Prawo naturalne a uprawnienie naturalne*, Warszawa 2001.
 Gać J., *Jezus i pieniądze*, „W drodze” 1997, nr 6(286).
 Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
 Grapperhaus F.H.M., *Podatki przez wieki. Historia wizualna*, Toruń 2010.
 Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
 Klinkowski J., *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i imperium rzymskiego*, „Perspectiva (VI)” 2007, nr 2(11).
 Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.
 Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
 Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
 Lyons D., *Etyka i rządy prawa*, Warszawa 2000.
 Łączkowski W., *Prawo a sprawiedliwość*, [w:] A. Dębiński (red.), *Abiit non obiit. Księga poświęcona pamięci ks. prof. A. Kościa SVD*, Lublin 2013.
 Małecki J., *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009.
 Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70-tą rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003.

- Małecki J., *Przełożenie reguły lex falsa lex non est w prawie podatkowym*, [w:] I. Czajka-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *O stosowaniu prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Nykiel W., *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1.
- Nykiel W., Strzelec D., *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Rakocy W., *Finanse i prace publiczne*, [w:] G. Witaszek (red.), *Życie społeczne w Biblii*, Lublin 1998.
- Raz J., *Autorytet prawa. Eseje o prawie i moralności*, Warszawa 2000.
- Salij J., *Płacenie podatków*, „W drodze” 2006, nr 1(389).
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Świderkówna A., *Co należy do Boga?*, „Znak” 1997, nr 510.
- Trzeciński J., *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5–6.
- Trzeciński J., *Refleksje nad stosowaniem art. 2 Konstytucji przez sądy administracyjne na przykładzie wyroku o sygn. I SA/Bk227/09*, [w:] D. Dudek, M. Gapski, W. Łączkowski (red.), *Amicus hominis et defensor iustitiae. Przyjaciel człowieka i obrońca sprawiedliwości. Księga Jubileuszowa w 70. rocznicę urodzin Sędziego Ferdynanda Rymarza*, Lublin 2010.
- Żywica Z., *Historia i wartość biblijnego podatku świątynnego*, „Ełckie Studia Teologiczne” 2001, t. 2.
- Żywica Z., *„Wolność synów” w Mateuszowych logiach Jezusa*, [w:] R. Bartnicki (red.), *Studia z biblistyki*, t. 7, Warszawa 1994.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Streszczenie

Podatnik buduje poczucie pewności prawa, a więc i swojego bezpieczeństwa prawnego, zarówno na brzmieniu regulacji prawnej, jak i na tym, jak organ podatkowy stosuje przepisy prawa podatkowego.

Obowiązek podatkowy jest nie tylko uciążliwy, lecz także w równym stopniu skomplikowany, trudny w odbiorze („to, co dziś jest dozwolone, jutro jest już zakazane”), a więc i w zrozumieniu. Po to, by podatnik mógł postąpić świadomie, wykonując prawidłowo obowiązek podatkowy, a nie dokonywać tylko intuicyjnego wyboru, musi mieć wiedzę na temat jego treści, czyli musi znać prawo podatkowe. Tymczasem, *ubi ius incertum, ibi ius nullum* (gdzie prawo niepewne, tam nie ma prawa).

Organy podatkowe działają zgodnie z zasadą *iudex in re sua* – rozstrzygają spór, którego wynikiem są zainteresowane. Dbałość o „grosz publiczny” ma rozgrzeszać – w ich mniemaniu – profiskalną interpretację obowiązków podatkowych. Ten sposób myślenia i działania to przekreślenie gwarancji procesowych podatnika, ujętych w Ordynacji podatkowej. W mentalności prawodawcy i organów podatkowych zakorzenił się głęboki oportunizm, który niejednokrotnie sprawia, że obowiązki podatkowe są sprzeczne ze standardem, który wyznacza art. 2 Konstytucji RP.

Słowa kluczowe: prawidłowa legislacja podatkowa, bezpieczeństwo prawne podatnika, mentalność organów podatkowych, postawa wobec obowiązków podatkowych, samowola prawodawcza, naruszanie granic opodatkowania

*Marek Kalinowski*¹

Koncepcja stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego

1. Wprowadzenie

Do końca XIX w. podatki pozostawały w sferze zainteresowań nauk ekonomicznych. Dopiero pod wpływem szerokiej dyskusji nad prawnym charakterem budżetu, która miała miejsce w Niemczech w latach sześćdziesiątych XIX w., zmieniło się podejście metodologiczne do uprawiania nauki o podatkach. Zamiast badać je z punktu widzenia makroekonomicznego, zaczęto je analizować z punktu widzenia prawnego. Efektem nowego podejścia do badania prawa podatkowego było opracowanie teorii stosunku podatkowoprawnego. Był on początkowo postrzegany jako stosunek władztwa. Ta koncepcja została odrzucona na początku XX w. i zastąpiona koncepcją stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego, co było konsekwencją pojawienia się idei państwa prawa.

Pierwsza z teorii zakładała, że w ramach stosunku podatkowoprawnego władztwo podatkowe jest nieograniczone. Tymczasem idea państwa prawa zakładała, iż nie tylko podmioty pozostające poza państwem, lecz również samo państwo i jego organy są związane stanowionym przez siebie prawem. Trudno zatem było pogodzić teorię stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek władztwa, w ramach którego państwo stoi poza wszelką kontrolą. Stąd też jako kontrpropozycja dla wskazanej teorii, która postrzegała związki między państwem i podmiotami prywatnymi jako wertykalne związki władztwa, na początku XX w. w niemieckiej doktrynie prawa podatkowego pojawiła się teoria stosunku podatkowoprawnego rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy.

¹ Marek Kalinowski – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

2. Powstanie koncepcji stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego

Prekursorem koncepcji stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy był F. Myrbach-Rheinfeld. Jako punkt wyjścia dla jurydycznej analizy prawa podatkowego przyjął on, że w ramach części ogólnej prawa podatkowego należy wyróżnić „zasady prawa materialnego” (niem. *Die Grundsätze des materielles Rechtes*) oraz „zasady prawa formalnego” (niem. *Die Grundsätze des formellen Rechtes*)². Następnie tę pierwszą kategorię zasad zbudował wokół pojęcia stosunku prawnego, rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i państwem³.

W okresie, gdy F. Myrbach-Rheinfeld tworzył koncepcję stosunku podatkowoprawnego, zarówno pojęcie stosunku prawnego, jak i stosunku zobowiązaniowego były już dość silnie zakorzenione w niemieckiej nauce prawa. W szczególności jest to widoczne w pracach G. Jellinka, który w procesie analizy dogmatycznoprawnej prawa publicznego posługiwał się pojęciem publicznych praw podmiotowych.

Jak twierdził F. Myrbach-Rheinfeld, podatki są świadczeniami pieniężnymi na rzecz podmiotów prawa publicznego, które nakładają ustawy podatkowe w sytuacjach w nich określonych, bez potrzeby innego tytułu, który powodowałby powstanie zobowiązania⁴. Następnie zaproponował on rozróżnienie pomiędzy „zobowiązaniem do podatku” (niem. *Abgabepflicht*), które stanowi zobowiązanie do zapłaty (niem. *Abgabenverbindlichkeit*) i „długiem podatkowym” (niem. *Abgabenschuld*) oraz „prawem do podatku” (niem. *Anspruch auf die Abgabe*) i „wierzytelnością podatkową” (niem. *Abgabenforderung*). Wyróżnił on zatem z jednej strony pasywny oraz aktywny aspekt podatku, z drugiej zaś jego sferę potencjalną oraz sferę konkretną⁵.

Zobowiązanie do podatku oraz stanowiące jego dopełnienie prawo do podatku powstają w momencie zajścia w rzeczywistości okoliczności faktycznie unormowanych w przepisie prawa podatkowego. Jednakże nawet w tym momencie państwo nie może żądać od danego podmiotu spełnienia określonego co do wysokości świadczenia podatkowego⁶. Tak więc F. Myrbach-Rheinfeld nie wiąże z zajściem okolicz-

² Por. F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Paris 1910, s. 259 i nast.

³ *Ibidem*, s. 103 i nast.

⁴ *Ibidem*, s. 115.

⁵ *Ibidem*, s. 117.

⁶ *Ibidem*, s. 116.

ności faktycznych uregulowanych w prawie podatkowym powstania długu podatkowego i odpowiadającej mu wierzytelności podatkowej, a jedynie powstanie „zobowiązania do podatku” i odpowiadającego mu „prawa do podatku”. W tej fazie kształtowania się stosunku podatkowego organ uzyskuje jedynie prawo do ustalenia osoby, na której ciąży zobowiązanie, oraz kwoty świadczenia, a ponadto prawo do żądania od tej osoby ustalonej przez siebie kwoty. Również samo wydanie przez organ podatkowy nakazu płatniczego nie pociąga za sobą powstania długu podatkowego. Dopiero z chwilą doręczenia go zobowiązanemu powstanie dług podatkowy, a podatnik stanie się dłużnikiem⁷. Od tego momentu będzie on zobowiązany do spełnienia określonego co do zakresu świadczenia podatkowego, a ponadto podatek będzie mógł zostać przymusowo wyegzekwowany jako zaległość podatkowa⁸. Tak więc to dług podatkowy (niem. *Abgabenschuld*) jest stosunkiem prawnym, w ramach którego określona osoba jest zobowiązana do świadczenia ściśle określonego co do istoty i zakresu, w ściśle określonym terminie. Gdy nadchodzi termin wymagalności podatku, podatek może być ściągnięty przymusowo jako zaległość podatkowa (niem. *Rückstand*)⁹.

Powyższa koncepcja stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek długu podatkowego, który powstaje wskutek wydania i doręczenia przez kompetentną władzę podatkową aktu administracyjnego, jest ściśle związana z przyjmowaną przez F. Myrbaucha-Rheinfelda koncepcją stosunku prawnego. Stał on bowiem na stanowisku, że można o nim mówić jedynie wtedy, gdy dłużnik może ponosić odpowiedzialność z tytułu niewykonania świadczenia. Stąd też skoro obowiązek świadczenia oraz prawo do przymusowego wykonania tego świadczenia powstaje z chwilą wydania i doręczenia zobowiązanemu nakazu zapłaty, to dopiero wtedy może powstawać stosunek podatkowoprawny¹⁰.

Koncepcja ta została zbudowana przy wykorzystaniu wzorców zaczerpniętych z prawa zobowiązań. Jednakże sam autor podkreślał jego specyfikę, wskazując, że z tych stosunków mogą wynikać jedynie te konsekwencje prawne, które wiążą z nimi przepisy prawa finansowego. Należy zatem wystrzegać się przedstawiania podatkowych stosunków zobowiązaniowych jako rzeczywistych zobowiązań w rozumieniu prawa prywatnego¹¹.

⁷ *Ibidem*, s. 204.

⁸ *Ibidem*, s. 118.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ *Ibidem*, s. 124–125.

¹¹ *Ibidem*, s. 119.

3. Rozwój koncepcji stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego

Poglądy F. Myrbacha-Rheinfelda stały się podwalinami do dalszego rozwoju koncepcji stosunku podatkowego. Należy go przede wszystkim łączyć z dyskusją, która wywiązała się po uchwaleniu w Niemczech w 1919 r. Reichsabgabenordnung. Twórca i redaktor tego aktu – E. Becker – opracowując jego projekt, jako punkt wyjścia przyjął koncepcję zobowiązania podatkowego, której zaczątki znalazły się w pracy F. Myrbacha-Rheinfelda. Zerwał on jednak z powszechnie przyjmowaną koncepcją, w myśl której stosunek prawny, którego treścią jest obowiązek zapłaty podatku, powstaje wskutek wydania konstytucyjnego aktu administracyjnego.

W Reichsabgabenordnung zostało wyróżnione materialne i proceduralne prawo podatkowe. To pierwsze było zorganizowane wokół koncepcji zobowiązaniowego stosunku prawnego. W jego ujęciu podatnicy byli podmiotami stosunku podatkowego łączącego ich z organami podatkowymi, w ramach którego obie strony były wobec siebie wzajemnie uprawnione i zobowiązane. Według tego aktu dług podatkowy (niem. *Steuerschuld*) powstawał wskutek zajścia zdarzenia uregulowanego w ustawach podatkowych. Oznaczało to zerwanie z przyjętą powszechnie w niemieckiej nauce prawa administracyjnego koncepcją powstawania zobowiązań w drodze indywidualnych aktów administracyjnych o charakterze konstytucyjnym¹². Dług podatkowy powstawał bowiem już w momencie zajścia przesłanek normatywnych opodatkowania, nie zaś wskutek wydania aktu administracyjnego, którego rolą miało być jedynie określenie wysokości długu podatkowego i który miał zapewniać prawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego¹³.

Reichsabgabenordnung, którego treść kryła duży ładunek teoretyczny, spowodował doktrynę prawa finansowego do podjęcia dyskusji nad koncepcją stosunku podatkowoprawnego. W krótkim czasie ukazało się wiele publikacji, w których analizowane były poszczególne elementy teorii zobowiązania podatkowego¹⁴. Istotny wkład w jej rozwój wnieśli A. Hensel oraz H. Nawiasy. Została ona znacznie wzbogacona przez włoską naukę prawa podatkowego dzięki A.D. Gianniniemu, A. Berlirriemu oraz E. Vanoniemu i przyswojona przez naukę francuską (G. Jèze),

¹² To rozwiązanie normatywne przyjmowało zatem odwrotne rozwiązanie, niż proponował F. Myrbach-Rheinfeld, zrywając tym samym z koncepcją władztwa i podporządkowania.

¹³ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904, s. 201.

¹⁴ Co do listy tych publikacji por. F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid 1966, s. 6–8.

hiszpańską (F. Sainz de Bujanda) i południowoamerykańską (D. Jarach, A. de Araújo Falcão).

Pierwszym z przedstawicieli nauki prawa podatkowego, który wniósł istotny wkład w rozwój tej teorii, był A. Hensel. W pracy zatytułowanej *Steuerrecht* zawarł on dogłębny wykład teorii prawa podatkowego oraz zaprezentował teorię stosunku podatkowego¹⁵.

Jako punkt wyjścia dla swoich rozważań A. Hensel przyjął podział na konstytucyjne prawo podatkowe, materialne, administracyjne i karne prawo podatkowe. Przedmiotem tego pierwszego są materialne stosunki podatkowe, określane mianem zobowiązań podatkowych¹⁶. Są one podobne do stosunków prawa prywatnego i polegają na prawie państwa do żądania świadczenia, które jest określane mianem podatku¹⁷. Są one jednocześnie podstawowymi stosunkami podatkowymi.

Mimo podobieństwa pomiędzy stosunkami prawa prawnego i materialnymi stosunkami podatkowoprawnymi istnieją między nimi również poważne różnice. W zobowiązaniach prywatnoprawnych treść i zakres świadczeń są określane przeważnie w drodze wzajemnych oświadczeń woli, natomiast w zobowiązaniach podatkowych treść i zakres są wywodzone z ustaw, co stanowi konsekwencję zasady państwa prawa¹⁸. Ustawy te muszą w szczególności regulować zdarzenie podlegające opodatkowaniu (niem. *Steuertatbestand*), którego realizacja powoduje zastosowanie konsekwencji prawnej¹⁹, którą jest powstanie stosunku podatkowego. Choć jest to stosunek publicznoprawny, to ma on znamiona stosunku zobowiązaniowego. W jego ramach podporządkowanie zobowiązanego polega jedynie na tym, że musi on wykonać obowiązek będący konsekwencją prawną normy, jeśli znajdzie ona do niego zastosowanie. Państwo nie może w jego ramach swobodnie wyznaczać zakresu obowiązków.

Zdaniem A. Hensela prawną konsekwencją zajścia zdarzenia podatkowego jest powstanie pomiędzy państwem i obywatelem stosunku publicznoprawnego o charakterze zobowiązaniowym oraz wiarygodności podatkowej na rzecz państwa. Zajście tego zdarzenia nie powoduje jednak, że państwo będzie mogło natychmiast wykonać swoje roszczenie. Musi ono podjąć wiele czynności regulowanych przepisami administracyjnego prawa podatkowego²⁰, które doprowadzą w konsekwencji do

¹⁵ A. Hensel, *Derecho tributario*, Madrid–Barcelona 2005, s. 153 i nast.

¹⁶ *Ibidem*, s. 153.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*, s. 154.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Pojęciem administracyjnego prawa podatkowego obejmuje Hensel zarówno przepisy normujące postępowanie podatkowe, jak i przepisy normujące organizację aparatu podatkowego – por. A. Hensel, *Derecho tributario*, s. 87.

zadośćuczynienia przysługującemu mu roszczeniu. Musi ono dokonać wymiaru podatku oraz doręczyć akt wymiaru dłużnikowi. Konsekwencją jego doręczenia jest ostateczne określenie kwoty długu podatkowego, zmiana pozycji prawnej podatnika, który z tym momentem staje się zobowiązany, oraz wyznaczenie terminu płatności podatku²¹.

Materialne prawo podatkowe normuje jedynie zobowiązaniowy stosunek prawny. Dla jego realizacji nakłada się na podatnika liczne obowiązki, takie jak obowiązek prowadzenia ksiąg, składania różnego rodzaju informacji podatkowych itd. Nie są one objęte materialnym prawem podatkowym, lecz administracyjnym prawem podatkowym. Stosunki prawne, które zawiązują się w związku z tymi obowiązkami, nie są stosunkami podatkowymi, lecz administracyjnymi. Pozostają one w funkcjonalnym związku z materialnym stosunkiem podatkowym, gdyż są ustanawiane dla osiągnięcia celu, jakim jest zapewnienie wykonania roszczenia państwa związanego z materialnym stosunkiem podatkowoprawnym.

Hensel starał się stworzyć teorię prawa podatkowego, analizując regulacje prawne zawarte w Reichsabgabenordnung z 1919 r. Inaczej do kwestii analizy stosunku podatkowoprawnego podszedł H. Nawiasky. Poddał on krytyce rozwiązanie przyjęte w tym akcie.

224

Zgodnie z § 81 Reichsabgabenordnung dług podatkowy powstawał w momencie zrealizowania się podatkowego stanu fatycznego²², wskutek czego wydawany przez organy podatkowe nakaz zapłaty tracił swój charakter konstytutywny, stając się aktem o charakterze deklaratoryjnym. To rozwiązanie krytykował H. Nawiasky. Opierając się m.in. na ustaleniach niemieckiej nauki prawa administracyjnego, twierdził on, że przyjęte rozwiązanie burzyło istniejący podział na podatki pośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy prawa, oraz podatki bezpośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy konstytutywnego aktu administracyjnego.

Typizując różne możliwe sytuacje, w których mogą pozostawać ze sobą państwo oraz podatnik i które mogą powstać na tle podatków pośrednich, H. Nawiasky skonstatował, że można wyróżnić dwie takie sytuacje materialnoprawne, powiązane ze sobą sytuacją pośrednią czy też przejściową, mającą charakter proceduralny. Wobec tego proces opodatkowania dzieli się na trzy następujące po sobie fazy. Najpierw istnieje

²¹ Tę ostatnią funkcję pełni „akt wymiarowy” jedynie w odniesieniu do części podatków, przepisy prawa podatkowego nakładają bowiem w wielu wypadkach obowiązek zapłaty bez wydawania takiego aktu. „Akt wymiarowy” jest wydawany i doręczany podatnikowi jedynie wtedy, gdy ten nie wykona swojego obowiązku – por. A. Hensel, *Derecho tributario*, s. 347–348.

²² Jak stanowił par. 81 Reichsabgabenordnung: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist [...]”.

„ogólne zobowiązanie podatkowe”, które Nawiasky nazwał „zobowiązaniem do znoszenia wymiaru podatku” (niem. *Veranlangungspflicht*)²³ – powstające wskutek zajścia zdarzenia określonego w normie podatkowej. Temu zobowiązaniu odpowiada po stronie państwa będącego podmiotem czynnym „roszczenie podatkowe”, które Nawiasky nazwał „prawem do wymiaru” (niem. *Veranlagungrecht*). „Zobowiązanie do znoszenia przez podatnika wymiaru podatku” oraz „prawo do wymiaru” przysługujące państwu prowadzą do wydania przez organ aktu wymiaru, który ma charakter konstytutywny. Ten właśnie akt wymiaru (niem. *Gestaltungsakt*) jest z kolei źródłem nowej sytuacji prawnej. Z jego mocy powstaje u podatnika „dług podatkowy” (niem. *Steuerschuld*), a po stronie państwa „wierzytelność podatkowa” (niem. *Steuerforderung*). Według terminologii H. Nawiasky’ego ta ostatnia sytuacja, w której znajduje się podmiot bierny, określana jest mianem „zobowiązania do zapłaty kwoty podatku” (niem. *Zahlungspflicht*), natomiast sytuacja, w której znajduje się podmiot czynny, określana jest mianem „prawa do roszczenia o zapłatę podatku” (niem. *Zahlungsforderung*)²⁴.

Oceniając sytuację, w jakiej znajduje się organ podatkowy oraz podatnik w stosunku podatkowoprawnym, Nawiasky stwierdził, że z punktu widzenia formalnego oba te podmioty są w takiej samej sytuacji, jak ma to miejsce w zobowiązaniu prywatnym. Oba podmioty w odniesieniu do swoich praw i zobowiązań są w równym stopniu związane przepisami porządku prawnego. Stąd, skoro się mówi o równości podmiotów prawa prywatnego, należy na tej samej zasadzie uznać, że również w zobowiązaniu podatkowym istnieje taka równość²⁵. Na trafność tej konstatacji nie może mieć wpływu fakt, że w prawie podatkowym państwo nie tylko jest wierzycielem, lecz ponadto prawodawcą, podmiotem czynnym porządku prawnego. Taka sama sytuacja występuje także, gdy państwo jest wierzycielem w sferze cywilnoprawnej. Równość albo zrównanie oznacza bowiem równość wobec porządku prawnego²⁶. Dlatego nie można uznać, że państwo jako podmiot, któremu przysługuje wierzytelność podatkowa, ma pozycję wyższą niż dłużnik. Jego wola wobec tego ostatniego podmiotu nie jest wolą rozstrzygającą o charakterze autonomicznym, gdyż państwo może wymagać jedynie tego, co przyznał mu porządek prawny²⁷.

Dalej Nawiasky stwierdzał, że nie można dopatrywać się różnicy pomiędzy stosunkami podatkowymi i cywilnoprawnymi w tym, że

²³ H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1982, s. 21.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*, s. 53.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ *Ibidem*.

konkretyzacja zobowiązań podatkowych została przekazana administracji, co oznacza, że organy wierzyciela decydują o własnych roszczeniach. Taka sytuacja występuje również wtedy, gdy państwo działa jako wierzyciel cywilny, ponieważ to organy państwowe rozstrzygają o uprawnieniach cywilnoprawnych państwa. Ponadto w obu wypadkach jedynie państwu przysługuje władztwo egzekucyjne.

Według Nawiasky'ego tak zwana suwerenność podatkowa nie odnosi się do wierzytelności podatkowej, lecz do ustawy podatkowej, podobnie jak suwerenność państwowa, rozważana w ogólności, manifestuje się jedynie w porządku prawnym. Stąd błędne jest charakteryzowanie zobowiązania podatkowego jako stosunku władztwa, gdyż podmiot mający prawa wynikające z porządku prawnego nie dysponuje żadną sferą, w której mógłby dowolnie kierować roszczeniami wobec zobowiązanego albo mógłby określić mocą własnej woli, co inny podmiot musi uczynić lub zaprzestać czynić. To sam porządek prawny bezpośrednio określa roszczenia uprawnionego podmiotu. Ponadto u podstaw stosunków zobowiązaniowych leży stosunek władztwa, a dokładniej stosunek władztwa pomiędzy państwem i ogółem podmiotów, które podlegają porządkowi prawnemu, poddanych, to znaczy władztwa państwowego jako takiego²⁸.

226

Wkład w rozwój teorii stosunku podatkowoprawnego wniósł również A.D. Giannini, który swoje poglądy na strukturę i zasady powstawania stosunków podatkowoprawnych wyłożył w pracy *Il rapporto giuridico d'imposta*²⁹.

Również on jako punkt wyjścia dla rozważań nad charakterem stosunku podatkowego przyjął rozróżnienie na materialne i proceduralne prawo podatkowe, wyróżniając materialne i proceduralne stosunki podatkowe. Wskazywał, że materialnoprawny stosunek podatkowy, który ma charakter złożony, powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej. Natomiast rolą organów podatkowych jest ustalenie w postępowaniu podatkowym, czy zaszło owo zdarzenie, oraz określenie wysokości kwoty świadczenia.

Treść materialnego stosunku prawnego wynika z przepisów materialnego prawa podatkowego, a tym samym nie może być kształtowana przez organy podatkowe. Oznacza to, że podatnicy i organy podatkowe mają taką samą pozycję³⁰, a tym samym struktura stosunku podatkowego oraz stosunku zobowiązaniowego prawa cywilnego są takie same³¹.

Według Gianniniego stosunek podatkowy jest stosunkiem złożonym, gdyż przepisy prawa podatkowego ustanawiają nie tylko obowiąz-

²⁸ *Ibidem*, s. 53–54.

²⁹ A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.

³⁰ *Ibidem*, s. 51 i nast.

³¹ *Ibidem*, s. 76.

zek zapłaty długu podatkowego, lecz również liczne obowiązki i prawa o zróżnicowanej naturze i treści, spoczywające zarówno na organach publicznych, jak i na podmiotach poddanych władztwu państwowemu³². Te ostatnie mają charakter akcesoryjny, gwarantując wymiar i pobór podatków. Mogą one zobowiązywać do określonego działania, np. do składania informacji o elementach stanu faktycznego, lub też zakazywać określonych działań. Te wszystkie prawa i obowiązki współtworzą stosunek podatkowy, a tym samym jest to stosunek złożony. Jego treść nie kończy się na zobowiązaniu i wierzytelności podatkowej, choć niewątpliwie to zobowiązanie stanowi zasadniczą część tego stosunku³³.

Zdaniem Gianniniego rozróżnienie podstawowych i akcesoryjnych elementów treści stosunku podatkowoprawnego poza znaczeniem teoretycznym ma również znaczenie normatywne w zakresie, w jakim wchodzi w grę określenie ich źródeł i zakresu. Realizacja zdarzenia podatkowego powoduje powstanie długu podatkowego, jednak nie zawsze prowadzi do powstania innych zobowiązań. Te ostatnie mogą powstawać wskutek zajścia innych zdarzeń, a także mogą wynikać z aktu administracyjnego³⁴. Wszystkie te obowiązki mogą powstawać niezależnie od konkretnego lub domniemanego długu podatkowego.

Przyczyny prawne powstawania długu podatkowego oraz ich wygasania nie są identyczne z przyczynami powstawania innych zobowiązań podatkowych. Normy rządzące podstawowymi zobowiązaniami podatkowymi nie mogą być stosowane do zobowiązań akcesoryjnych. Ostatecznie możliwe jest zatem rozważanie stosunku podatkowego albo w jego całokształcie, albo w ujęciu węższym, w jego „podstawowej zewnętrznej manifestacji”. W pierwszym przypadku podmiotami stosunku podatkowego są – z jednej strony – podmiot prawa publicznego jako władza finansowa (wł. *potestà finanziaria*), z drugiej zaś strony – osoby, które są poddane tej władzy, oraz te, na które prawo nakłada różne obowiązki działania lub niedziałania. W drugim wypadku stronami stosunku są podmiot prawa publicznego działający jako wierzyciel (wł. *ente pubblico creditore*) oraz podmiot bierny podatku (wł. *soggetto passivo dell'imposta*)³⁵.

³² *Ibidem*, s. 25.

³³ *Ibidem*, s. 26. Ze względu na to, że zobowiązanie do zapłaty podatku stanowi ostateczny cel, do którego zmierza instytucja prawna podatku, można je określić mianem długu podatkowego (wł. *debito d'imposta*), do którego odnosi się wierzytelność podmiotu publicznego (wł. *credito del ente pubblico*).

³⁴ Jak wskazał Giannini, obowiązki, które mogą wynikać z aktu administracyjnego, to np. obowiązek dostarczenia ksiąg, informacji czy też sporządzenia i dostarczenia określonych dokumentów.

³⁵ A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1965, s. 81.

Znaczny wkład w rozwój teorii stosunku podatkowoprawnego miał również A. Berliri. Także on stał na stanowisku, że stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem złożonym. Punktem wyjścia dla rozważań nad stosunkiem podatkowoprawnym stała się dla niego krytyka tej części nauki prawa podatkowego, która uznawała zobowiązanie podatkowe za centralny punkt norm podatkowych, co spychało na dalszy plan wszelkie inne obowiązki i zobowiązania oraz prawa wynikające z prawa podatkowego. Według Berliriego taki punkt widzenia spowodował przede wszystkim sprowadzenie wielu obowiązków i zobowiązań czy też zakazów do jednego schematu zobowiązania podatkowego, tzn. do długu podatkowego, a tymczasem ustawy podatkowe nie ograniczają się do uregulowania tego zobowiązania, lecz normują wiele obowiązków i praw, mniej bądź bardziej powiązanych ze zobowiązaniem podstawowym. Ponadto w poszczególnych podatkach, obok zobowiązania podatkowego rozumianego jako obowiązek zapłaty podatku, występują jedynie obowiązki akcesoryjne o charakterze administracyjnym, wskutek czego odmawia się im autonomii w stosunku do tego pierwszego. Dodatkowo wszystkie akty dokonywane przez podmioty zobowiązania podatkowego oraz osoby trzecie traktuje się jako związane z tym zobowiązaniem. Co więcej, zobowiązanie podatkowe traktuje się jako zobowiązanie „dania”, a w końcu miesza się przyczyny wygasania zobowiązania podatkowego z wygasaniem innych zobowiązań³⁶.

Przeciwstawiając się poglądom ówczesnej doktryny prawa podatkowego, A. Berliri stanął na stanowisku, że zobowiązanie podatkowe nie jest rodzajem obowiązku, któremu można przeciwstawiać całą kategorię akcesoryjnych obowiązków podatkowych, lecz rodzajem obowiązku, w ramach którego można wyróżnić następujące podkategorie obowiązków: zobowiązania pieniężne, zobowiązania świadczenia, które mają za przedmiot inne dobro niż pieniądź oraz zobowiązania działania³⁷. Zdaniem Berliriego wszystkie te stosunki prawne tworzą to, co jest konwencjonalnie nazywane stosunkiem podatkowoprawnym.

Berliri wyróżnił zatem stosunek podatkowoprawny (wł. *rapporto giuridico d'imposta*) oraz zobowiązanie podatkowe, rozumiane jako dług podatkowy (wł. *debito d'imposta*). Ten pierwszy zdefiniował jako stosunek złożony, na który składają się wszystkie aktualne i potencjalne obowiązki na rzecz tego samego podmiotu czynnego, które wynikają bezpośrednio lub pośrednio z określonego zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, jak też zobowiązania, obowiązki, prawa i kompetencje związane z tymi pierwszymi obowiązkami³⁸.

³⁶ A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, s. 155–156.

³⁷ *Ibidem*, s. 160 i nast.

³⁸ *Ibidem*, s. 166.

Wynika stąd, że zobowiązanie podatkowe (wł. *obligazione tributaria*), rozumiane jako dług podatkowy, przeciwstawia sobie dwa podmioty: wierzyciela i dłużnika stosunku zobowiązania, natomiast stosunek podatkowoprawny, ze względu na to, że obejmuje również obowiązki obciążające osoby trzecie, wiąże więcej niż dwa podmioty.

Analizując samo zobowiązanie podatkowe, Berliri doszedł też do wniosku, że realizacja zdarzenia podatkowego nie zawsze powoduje powstanie zobowiązania podatkowego. W niektórych podatkach stanowi ona jedynie źródło uprawnienia dla administracji do tego, by stać się wierzycielem podatkowym. W tych podatkach wykorzystanie przez organ podatkowy swego „prawa do wymiaru” (wł. *potere d'accertamento*) prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego czy też raczej długu podatkowego (wł. *debito di imposta*)³⁹.

Nie cała doktryna uznała, że stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem prawnym o charakterze złożonym. Przeciwnikiem tego poglądu był w szczególności D. Jarach, według którego nie istnieje stosunek podatkowoprawny jako złożony z wielu podmiotów i wielu obowiązków. Nie obejmuje on też obowiązków natury formalnej. Istnieje stosunek materialny, który powstaje wskutek zajścia zdarzenia podatkowego, którego podmiotami są państwo albo inny podmiot prawa publicznego, a z drugiej strony podatnik lub podatnicy, albo inne osoby odpowiedzialne. Adresatami norm regulujących zdarzenie podatkowe są – z jednej strony – podmioty, które mają roszczenie o świadczenie pieniężne, z drugiej zaś podmioty, które mają obowiązek spełnienia tego świadczenia. Te normy tworzą prawo przedmiotowe, z którego wynikają prawa podmiotowe stron. Są to roszczenie podatkowe albo wierzytelność podatkowa oraz prawo do wykonywania roszczenia w ustanowionych do tego celu postępowaniach oraz obowiązek świadczenia podatku, a także prawo podmiotowe podatnika, by być zobowiązującym do świadczenia jedynie w czasie, w zakresie i w wypadku, gdy zajdzie zdarzenie określone w hipotezie normy podatkowej⁴⁰.

Jak stwierdza D. Jarach, na podstawie odrębnych norm zawartych w ustawach podatkowych mogą też powstawać stosunki prawne o charakterze akcesoryjnym, mające charakter materialny, jak choćby te, których treścią jest zapłata odsetek, danie zabezpieczenia zapłaty podatku czy też zwrot nienależnie pobranych podatków. Z kolei z jeszcze innych norm mogą powstawać stosunki mające charakter proceduralny, które w ogólnie nie muszą być związane z podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym. Co więcej, istnienie samego podstawowego materialnego stosunku podatkowego nie oznacza, że muszą powstać stosunki o charakterze

³⁹ *Ibidem*, s. 175–176.

⁴⁰ D. Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982, s. 54.

proceduralnym, gdyż w wielu podatkach zobowiązanie podatkowe jest wykonywane przez samego podatnika, bez konieczności wszczynania postępowania. Nie ma zatem powodu, by uznawać zobowiązania o charakterze formalnym za tworzące jedność ze stosunkiem materialnoprawnym⁴¹.

4. Zakończenie

Teoria stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego ma wiele wad, na które zwróciła uwagę teoria funkcji podatkowych. W szczególności nie uwzględnia ona dynamiki stosunku podatkowoprawnego, w sposób statyczny prezentując relacje między podatnikiem a związkiem publicznoprawnym. Niemniej to właśnie ona przyczyniła się w istotnym stopniu do ukształtowania się współczesnej nauki prawa podatkowego. Co więcej, jej studiowanie jeszcze obecnie może stanowić inspirację do dalszych badań nad prawem podatkowym.

Bibliografia

- Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985.
 Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.
 Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1965.
 Hensel A., *Derecho tributario*, Madrid–Barcelona 2005.
 Jarach D., *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982.
 Mayer O., *Le droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904.
 Myrbach-Rheinfeld F., *Précis de droit financier*, Paris 1910.
 Nawiasky H., *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1982.
 Sainz de Bujanda F., *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid 1966.

Streszczenie

Teoria stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego ma wiele wad, na które zwróciła uwagę teoria funkcji podatkowych. W szczególności nie uwzględnia ona dynamiki stosunku podatkowoprawnego, w sposób statyczny prezentując relacje między po-

⁴¹ *Ibidem*, s. 55.

datnikiem a związkiem publicznoprawnym. Jednak właśnie ona przyczyniła się w istotnym stopniu do ukształtowania się współczesnej nauki prawa podatkowego. Dlatego w opracowaniu szeroko odniesiono się do prowadzonych rozważań w tym zakresie, co może stanowić inspirację dla dalszych badań nad prawem podatkowym.

Słowa kluczowe: stosunek podatkowopravny, stosunek zobowiązaniowy, władztwo podatkowe

*Katarzyna Kopyściańska*¹

Weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych

1. Czynności sprawdzające

Przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień obejmują normę upoważniającą Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) do przeprowadzenia czynności sprawdzających. Stosowanie się do wydanego uprzedniego porozumienia cenowego powinno podlegać weryfikacji, przy czym może ona mieć pierwotnie wstępny charakter. Stosownie do treści art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych² Szef KAS przeprowadza czynności sprawdzające, których celem jest weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane. Stosownie zaś do treści art. 103 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. w zakresie nieuregulowanym w rozdziale III ustawy do czynności sprawdzających, o których mowa w ust. 1, przepisy działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ stosuje się odpowiednio. Przepis ten ma istotne znaczenie, gdyż od dnia wejścia w życie ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych możliwa jest weryfikacja uprzednich porozumień cenowych poprzez przeprowadzenie czynności sprawdzających, bez konieczności wszczęcia kontroli

233

¹ Katarzyna Kopyściańska – doktor habilitowana, profesor UW, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-1955-5949>

² Dz.U. poz. 2200 – dalej u.r.s.p.o.u.p.c.

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

podatkowej. Uchylony przepis art. 20q o.p. stanowił bowiem, że w sprawach nieuregulowanych w dziale IIA Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV. Tym samym nie było w Ordynacji podatkowej podstawy prawnej do przeprowadzania czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych.

Celem czynności sprawdzających jest głównie odformalizowanie postępowania w sytuacjach, gdy przeprowadzenie pełnego postępowania podatkowego nie jest konieczne i nie wpływa na prawidłowość weryfikacji⁴. W założeniu istotą czynności jest usuwanie błędów o mniejszym znaczeniu, tzn. takich, które dają się wyeliminować przez wstępną korektę dokumentów, bez konieczności wszczęcia postępowania podatkowego. Niejako na marginesie należy jednak wspomnieć, że w doktrynie formułowano wiele zasadnych zastrzeżeń odnośnie do regulacji prawnej zawartej w dziale V Ordynacji podatkowej. Czynności sprawdzające, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, choć uzasadnieniem dla ich wprowadzenia było odformalizowanie postępowania i sprowadzenie go jedynie do pewnych technicznych działań, mają tylko na pozór charakter czynności materialno-technicznych. Wbrew ogólnym założeniom mają one elementy postępowania jurysdykcyjnego, przy czym podatnik nie podlega w ramach czynności sprawdzających takiej samej ochronie jak w postępowaniu podatkowym, nie mają w nim zastosowania wszystkie zasady postępowania podatkowego. Tym samym w praktyce czynności sprawdzające nabierają charakteru inkwizycyjnego⁵.

Powołany przepis art. 103 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. odsyła do przepisów działu V Ordynacji podatkowej w zakresie czynności sprawdzających, niemniej jednak przepisy te nie mogą być stosowane wprost, a jedynie odpowiednio. Tym samym przeprowadzenie czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych musi uwzględniać cel, dla którego wydawane są uprzednie porozumienia cenowe.

Powołany przepis dotyczy weryfikacji stosowania się do uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane. Taka weryfikacja ma być realizowana w trybie czynności sprawdzających prowadzonych przez Szefa KAS. W zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 3 projektu ustawy do czynności sprawdzających mają tym samym odpowiednie za-

⁴ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Legalis/pl. Szerzej na temat warunków, jakie powinny być spełnione, aby prawidłowo unormować uproszczenie procedury w postępowaniu administracyjnym, zob. J. Łętowski, *Uproszczenie procedur w administracji*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej*, Wrocław 1992, s. 179–187.

⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa... Czynności sprawdzające* uznawane są w doktrynie także za szczególny rodzaj kontroli podatkowej, zob. np. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 299.

stosowanie przepisy działu V Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych w trybie czynności sprawdzających wynika też z faktu, że charakter uprzednich porozumień cenowych nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa uprzednich porozumień cenowych powinna być prowadzona tylko w przypadku uprzednich porozumień cenowych, do których weryfikacji wymagane są instrumenty zapewnione wyłącznie w toku kontroli podatkowej. Dotyczy to uprzednich porozumień cenowych wydanych dla zagranicznych inwestorów oraz uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane. W zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 3 u.r.s.p.o.u.p.c. do kontroli podatkowej mają odpowiednie zastosowanie przepisy działu VI Ordynacji podatkowej.

Jak zatem zasygnalizowano wyżej, wprowadzenie weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych w trybie czynności sprawdzających wynika z charakteru uprzednich porozumień cenowych, których weryfikacja nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. Częstokroć w przypadku wątpliwości wystarczające jest bowiem przeprowadzenie mniej uciążliwych dla podatnika czynności weryfikacyjnych. Stąd rozwiązanie polegające na umożliwieniu przeprowadzenia czynności sprawdzających należy uznać za trafne.

2. Kontrola podatkowa

W ramach weryfikacji stosowania uprzednich porozumień cenowych Szef KAS, na podstawie art. 104 u.r.s.p.o.u.p.c., może przeprowadzić kontrolę podatkową. Może ona dotyczyć:

1) uprzednich porozumień cenowych wydanych na wniosek strony, w zakresie nowo tworzonych krajowych podmiotów powiązanych prowadzących działalność gospodarczą na terytorium RP i tym samym przysyłanych transakcji kontrolowanych (art. 84 u.r.s.p.o.u.p.c.);

2) uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane.

Stosownie do treści art. 104 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie do kontroli podatkowej, której celem jest weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej regulujące kontrolę podatkową, tj. przepisy działu VI.

Kontrola podatkowa stosowania uprzednich porozumień cenowych, jak zresztą i kontrola podatkowa odnosząca się do innych czynności, jest jednym z rodzajów postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, a zarazem jednym z rodzajów kontroli w zakresie finansów publicznych (kontroli finansowej), której stałymi cechami są:

- 1) ustalenie i ujęcie stanu obowiązującego (wyznaczeń);
- 2) ustalenie i ujęcie stanu rzeczywistego (wykonań);
- 3) porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;
- 4) wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami, przy czym wyjaśnienie przyczyn tych relacji obejmuje także formułowanie ocen i wniosków co do sposobów usunięcia stwierdzonych niezgodności⁶.

Tak rozumiana kontrola nie obejmuje władczych działań pokontrolnych w zakresie stosowania uprzednich porozumień cenowych. Zasadnicze znaczenie w kontroli dotyczącej prawidłowości zastosowania przez kontrolowanego norm prawa podatkowego ma ustalenie przez podmiot dokonujący kontroli podatkowej stanu faktycznego i jego zestawienie ze stanem przyjętym przez kontrolowanego. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana z punktu widzenia legalności, zgodności działania kontrolowanych z prawem podatkowym. Tym samym istota kontroli podatkowej, o której mowa w przepisach art. 104 u.r.s.p.o.u.p.c., sprowadzać się będzie w głównej mierze do weryfikacji zachowań podatników i zestawienia ich z treścią decyzji, czyli treścią zawartego uprzedniego porozumienia cenowego. Z uwagi na fakt, iż w ramach kontroli podatkowej nie są dokonywane żadne działania o charakterze władczym, negatywny dla podatnika wynik kontroli podatkowej skutkować może wszczęciem postępowania podatkowego o charakterze wymiarowym.

Wydaje się słuszne, że weryfikacja uprzednich porozumień cenowych odbywa nie tylko w ramach czynności sprawdzających, lecz także w ramach kontroli podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 272 o.p. organ podatkowy dokonuje czynności sprawdzających mających na celu m.in.:

- 1) sprawdzenie terminowości składania deklaracji;
- 2) stwierdzenie ich formalnej poprawności;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia stosowania się do uzgodnionej ceny.

Takie zakreślenie powyższego katalogu oznacza, że charakter czynności nie pozwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie, wykraczającym poza wskazane cele. Według Wojewódz-

⁶ Zob. E. Ruśkowski, *Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 734–735.

kiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku⁷ czynności sprawdzające są elementem postępowania podatkowego i oznaczają czynności kontrolne organu podatkowego. Pod względem formalnym nie utożsamia się ich z kontrolą podatkową ani kontrolą skarbową. Porównywane są także do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz kontrolowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł. Dotyczą jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Pozwalają jednocześnie ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem wysokości zobowiązań podatkowych. Dają bowiem możliwość skorygowania deklaracji podatkowych i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych.

Tymczasem sprawdzenie stosowania się do uprzednich porozumień cenowych może wymagać przedstawienia przez podatnika dowodów na stosowanie się np. do uzgodnionej ceny, co nie powinno następować w ramach czynności sprawdzających, a więc ograniczenia do minimum postępowania dowodowego. Często bowiem wątpliwości organu podatkowego w zakresie stosowania uprzednich porozumień cenowych nie zostaną rozwiązane jedynie poprzez proste sprawdzenie strony formalnej.

3. Stwierdzenie wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego

Dokonywanie transakcji między podmiotami powiązаными w państwach, w których organy podatkowe mogą przeprowadzać korektę pierwotną, zawsze wiąże się z ryzykiem zakwestionowania wyceny transakcji. Może to mieć miejsce nawet po dłuższym okresie, w którym realizowane są przedsięwzięcia objęte porozumieniem cenowym. To z kolei może się wiązać z nieoczekiwanymi gospodarczo konsekwencjami. W przypadku zakwestionowania przestrzegania uprzednich porozumień cenowych ryzykiem jest choćby obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę. Stąd też istotne jest uzyskanie stanu pewności odnośnie do prawidłowości przyjętych cen transferowych⁸. Ten stan pewności po wydaniu uprzedniego porozumienia cenowego zależy jednak w największej mierze od zachowania

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 4 października 2016 r., sygn. I SA/Gd 671/16.

⁸ Por. K. Lasiński-Sulecki, *Porozumienia cenowe – temporalny zakres oddziaływania*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

podatnika. Kluczowe zatem jest prawidłowe zastosowanie się do decyzji o uprzednim porozumieniu cenowym, tj. w pewnym sensie jej wykonanie. Ustawa przewiduje bowiem, stosownie do treści art. 105 u.r.s.p.o.u.p.c.⁹, możliwość stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego. W przypadku niestosowania uprzedniego porozumienia cenowego w okresie jego obowiązywania Szef KAS stwierdza z urzędu wygaśnięcie tego porozumienia, a postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego wszczynają się w drodze postanowienia, co zresztą systemowo jest zgodne z treścią art. 165 § 2 o.p.¹⁰

Jak już wskazano, możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o zawarciu porozumienia występuje, jeśli wnioskodawca nie realizuje uzgodnień porozumienia, które zostały określone we wcześniej wydanej i doręczonej decyzji. Kluczowe jest jednak ustalenie, w jakim zakresie konieczne jest niezrealizowanie uzgodnień, aby mogło to być podstawą stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego. Z tego punktu widzenia w toczącym się postępowaniu Szef KAS powinien poddać weryfikacji realizację takich uzgodnień, jak:

- 1) rodzaj i przedmiot transakcji;
- 2) metoda ustalania ceny transakcyjnej wraz z algorytmem kalkulacji ceny i inne reguły stosowania tej metody, a także inne warunki będące podstawą stosowania metody¹¹.

Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji o uprzednim porozumieniu cenowym wywołuje nie tylko oczywiste skutki procesowoprawne. Stosownie do treści art. 105 ust. 3 u.r.s.p.o.u.p.c. decyzja stwierdzająca wygaśnięcie wywołuje skutki prawne od początku okresu objętego uprzednim porozumieniem cenowym, którego wygaśnięcie stwierdza. Doręczenie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego wywołuje zatem skutek już od dnia doręczenia decyzji w sprawie porozumienia (działa zatem *ex tunc*). Wnioskodawca traci więc całkowicie ochronę gwarantowaną przez zawarte porozumienie, tym samym jego sytuacja podatkowoprawna jest taka, jakby nie doszło do wydania uprzedniego

⁹ Przed wejściem w życie ustawy stwierdzenie wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego regulowane było przepisem art. 201 o.p.

¹⁰ Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w drodze postanowienia. Z uwagi na fakt, że art. 82 u.r.s.p.o.u.p.c. odsyła do przepisów działu IV Ordynacji podatkowej i odpowiedniego ich stosowania, przepis art. 105 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. należy w zasadzie potraktować jako superfluum ustawowe. Stosownie bowiem do treści przepisu art. 165 o.p. każde postępowanie, które wszczynane jest z urzędu, wszczęte zostaje na podstawie postanowienia.

¹¹ Por. M. Wilk, *Monitorowanie realizacji porozumienia i braku przestrzegania uprzedniego porozumienia cenowego przez podatnika*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

porozumienia cenowego. W konsekwencji stwierdzenia wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego możliwe jest wystąpienie daleko idących skutków w sferze materialnoprawnej i ostatecznie powstanie zaległości podatkowej i tym samym obowiązku zapłaty odsetek od zaległości podatkowej. Niewątpliwie bowiem metodologia ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w przypadku wygaśnięcia uprzedniego porozumienia cenowego musi być badana przez organy administracji skarbowej tak, jak gdyby porozumienie w ogóle nie zostało zawarte.

Ustawa o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, podobnie jak to miało miejsce w regulacji zawartej uprzednio w Ordynacji podatkowej, nie zawiera przepisów nakładających na krajowe organy podatkowe obowiązku poinformowania administracji podatkowej państwa, które zaangażowane było w proces negocjacji porozumienia. Wydaje się jednak, że pomimo braku stosownej regulacji w razie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o zawarciu porozumienia Szef KAS powinien poinformować o tym administrację podatkową takiego państwa¹². Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że w wytycznych OECD, które wprowadzie nie mają charakteru wiążącego, nie zawierając norm prawnych, wskazuje się, że organy podatkowe zmierzające do unieważnienia bądź odwołania porozumienia powinny skonsultować się z organami podatkowymi zainteresowanych obcych państw przed podjęciem decyzji w tym zakresie¹³. Z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania krajowego systemu prawnego brak obowiązku w zakresie informowania organów podatkowych innych państw wydaje się irrelevantny. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę cel regulacji prawnych w zakresie uprzednich porozumień cenowych oraz fakt, że współcześnie właśnie transakcje transgraniczne dają podmiotom gospodarczym największą możliwość minimalizowania obciążeń podatkowych, weryfikowanie prawidłowości zachowań podatników w świetle obowiązujących przepisów podatkowopravných w różnych krajach może prowadzić do pełnej realizacji założeń towarzyszących tworzeniu procedur wydawania i zawierania uprzednich porozumień cenowych.

Inną istotną kwestią w zakresie postępowania o stwierdzenie wygaśnięcia uprzednich porozumień cenowych jest określenie zakresu transakcji, które objęte są uprzednim porozumieniem cenowym. Wydaje się, że tym zakresem ustawodawca objął wszystkie te transakcje, które przed

¹² Zob. A. Kabat w: S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 189.

¹³ Punkty 78 oraz 82 aneksu do Wytycznych OECD.

doręczeniem decyzji nie zostały zrealizowane¹⁴. Wprawdzie z żadnego z przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych nie wynika to wprost, niemniej jednak wykładnie funkcjonalna i systemowa prowadzić muszą do wniosku, że np. umowy, które zostały już wykonane, nie mogą być objęte ochroną, skoro decyzja wywołuje skutek prawny dopiero od momentu jej uprawomocnienia się, przy czym stosownie do treści przepisu art. 212 o.p., który ma zastosowanie także do decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego, organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Tym samym omawiana decyzja może mieć zastosowanie jedynie do tych czynności prawnych, które jeszcze są wykonywane w dniu jej doręczenia.

W uzupełnieniu powyższych uwag należy również dodać, iż ze względu na treść przepisu art. 82 u.r.s.p.o.u.p.c. do decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprzedniego porozumienia cenowego mają oczywiście odpowiednie zastosowanie przepisy art. 220 i następane o.p. Stronie (wnioskodawcy) przysługuje bowiem odwołanie od decyzji, przy czym z uwagi na treść przepisu art. 221 § 1 o.p. odwołanie od decyzji Szefa KAS będzie rozpatrywane przez ten sam organ¹⁵.

4. Zmiana lub uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego

Zgodnie z treścią przepisu art. 95 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych. Tak długi maksymalny okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego wymusza na ustawodawcy przyjęcie rozwiązań, które pozwalać będą na uwzględnienie otoczenia gospodarczego, a zwłaszcza aktualnych warunków rynkowych. Wykonywanie długoterminowych umów zawsze obarczone jest ryzykiem takiej zmiany stosunków, której nie można było przewidzieć w chwili dokonywania czynności prawnej. Takie sytuacje wymuszają z kolei na podmiotach gospodarczych naturalne próby zmodyfikowania treści stosunków prawnych, choćby po-

¹⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 21 października 2008 r., sygn. II GSK 421/08, LEX nr 494306.

¹⁵ Równie oczywiste jest, że na podstawie treści przepisu art. 50 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325) stronie przysługuje skarga do właściwego sądu administracyjnego na drugoinstancyjne rozstrzygnięcie Szefa KAS.

przez zawieranie aneksów do umów. Obowiązywanie uprzednich porozumień cenowych w przypadku np. całkowitej zmiany stosunków gospodarczych byłoby w istocie sprzeczne z celami regulacji prawnej zawartej w przepisach art. 81 i nast. u.r.s.p.o.u.p.c.

Mając powyższe na uwadze, nie można jednak zapomnieć o wyrażonej w przepisie art. 128 o.p. zasadzie trwałości decyzji ostatecznych. Zgodnie bowiem z powołanym przepisem decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Zasada trwałości decyzji ostatecznych ma na celu nie tylko ochronę praw nabytych strony, ale w ogóle porządku prawnego. Pewność obrotu prawnego wymaga, by decyzje ostateczne w sprawach podatkowych były co do zasady trwałe, by podatnik, uiszczając należność podatkową, miał pewność, że po raz drugi organy podatkowe nie będą żądały zapłacenia z reguły wyższego podatku i wydawały w tej sprawie nowej decyzji¹⁶. Jednakże zasada stabilności decyzji podatkowych nie ma bezwzględnego charakteru, gdyż ustawodawca dopuszcza możliwość wzruszenia ostatecznych decyzji w przypadkach przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach podatkowych¹⁷.

Możliwość wzruszenia, tj. zmiany lub uchylecia ostatecznej decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, przewidują przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Zmiana i uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego następują na wniosek strony albo z urzędu. Stosownie do treści przepisu art. 106 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c. w przypadku zmiany stosunków gospodarczych powodującej istotną zmianę w zakresie elementów uprzedniego porozumienia cenowego uprzednie porozumienie cenowe może być zmienione lub uchylone przez Szefa KAS przed upływem ustalonego okresu jego obowiązywania. Tym samym jako przesłankę zmiany lub uchylecia decyzji powołany przepis wskazuje zmianę stosunków gospodarczych, która powoduje istotną zmianę w zakresie elementów uprzedniego porozumienia cenowego. Przed dniem wejścia w życie ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych obowiązywał w tym zakresie uchylony już przepis art. 20k § 1 o.p., który nieco inaczej określał przesłankę zmiany lub uchylecia decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego. Przesłanką zmiany lub uchylecia była taka zmiana stosunków gospodarczych, która powodowała rażąco nieadekwatność wyboru i stosowania uznanej za prawidłową metody ustalania ceny transakcyjnej. Kryterium to, podobnie jak przyjęte w ustawie o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania

¹⁶ Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 31 marca 2011 r., sygn. I SA/Ke 164/11, Legalis.

¹⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 13 października 2002 r., sygn. III SA 3466/00, Legalis.

oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, było ocenne, niemniej jednak w literaturze wskazywano, że kryterium rażącej nieadekwatności było zbyt rygorystyczne z punktu widzenia celów regulacji prawnej, aczkolwiek korzystne dla podatnika¹⁸. Odnosiło się bowiem do kwalifikowanej postaci zmiany stosunków gospodarczych, której wynikiem była rażąca nieadekwatność wyboru metody ustalania ceny transferowej.

5. Sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego

Przepisy ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych wprowadzają nowe rozwiązanie w zakresie obowiązków sprawozdawczych, które nakładane są na podatników. Zgodnie z treścią przepisu art. 107 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c. podatnicy, którym Szef KAS wydał uprzednie porozumienie cenowe, składają Szefowi KAS sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego za każdy rok podatkowy objęty uprzednim porozumieniem cenowym, w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego. Jednocześnie przepisy ustawy zawierają delegacje ustawowe dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w drodze rozporządzenia określa wzór sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych¹⁹ (art. 107 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c.) i dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych²⁰ (art. 107 ust. 3 u.r.s.p.o.u.p.c.).

Celem, dla którego składane są sprawozdania, jest usprawnienie weryfikacji stosowania się przez podmioty powiązane do uprzedniego porozumienia cenowego. Wzory sprawozdań uwzględniają w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej

¹⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*

¹⁹ Wzór sprawozdania dla celów podatku dochodowego od osób prawnych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2502). Wzór sprawozdania stanowi załącznik APA-C do rozporządzenia.

²⁰ Wzór sprawozdania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 2537). Wzór sprawozdania stanowi załącznik APA-P do rozporządzenia.

przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych, okres stosowania metody oraz sposób prezentacji indywidualnych informacji, których zakres jest określany w uprzednim porozumieniu cenowym.

Obowiązek złożenia sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego ciąży wyłącznie na podmiotach, którym wydano uprzednie porozumienie cenowe, tj. na podmiotach, które otrzymały decyzję na podstawie nowych przepisów. Sprawozdanie może być złożone zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej. Obowiązek złożenia sprawozdania na nowym wzorze dotyczy również podmiotów, które uzyskały decyzję w sprawie porozumienia, wydaną na podstawie przepisów działu IIA Ordynacji podatkowej, które zostały uchylone, jednakże w tym wypadku nie ma zastosowania rozszerzony zakres obowiązku sprawozdawczego. Podmioty, którym doręczono decyzję na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, wykazują w sprawozdaniu wyłącznie dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu cen transferowych, wysokość cen transferowych oraz okres stosowania metody.

Bibliografia

243

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Legalis/pl.
- Lasiński-Sulecki K., *Porozumienia cenowe – temporalny zakres oddziaływania*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.
- Łętowski J., *Uproszczenie procedur w administracji*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej*, Wrocław 1992.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansowa. Pojęcie, klasyfikacje, zasady*, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008.
- Wilk M., *Monitorowanie realizacji porozumienia i braku przestrzegania uprzedniego porozumienia cenowego przez podatnika*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, LEX/el.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 2537).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2502).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325).

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

Streszczenie

Z dniem 29 listopada 2019 r. zaczęły obowiązywać nowe przepisy dotyczące uprzednich porozumień cenowych, uregulowane w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200). Przed wejściem powołanej ustawy w życie weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane następowała tylko w trybie kontroli podatkowej. Przywołana ustawa dopuszcza weryfikację w ramach czynności sprawdzających prowadzonych przez Szefa KAS (z pewnymi wyjątkami) o charakterze znacznie mniej dolegliwym i sformalizowanym, tj. w drodze czynności sprawdzających.

Kontrola podatkowa w celu weryfikacji stosowania uprzedniego porozumienia cenowego jest przeprowadzana w przypadku uprzedniego porozumienia cenowego wydanego na wniosek inwestora zagranicznego na rzecz utworzonego podmiotu powiązanego na terytorium Polski oraz w przypadku, w którym zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane.

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, uprzednie porozumienia cenowe, wygaśnięcie, zmiana, uchylenie uprzedniego porozumienia cenowego

*Marek Kopyściański*¹

Regulacja prawna uprzednich porozumień cenowych – uwagi ogólne

1. Zmiany w obowiązujących regulacjach prawnych

Uprzednie porozumienie cenowe z systemowego, lecz także aksjologicznego punktu widzenia jest instytucją w pewnym stopniu zbliżoną do instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego, których *ratio legis* opiera się na ochronie podobnych wartości, takich jak pewność prawa i zabezpieczenie praw podatnika, a w konsekwencji zapewnienie stabilności oceny jego sytuacji podatkowoprawnej. Z tego punktu widzenia istotnym elementem polityki podatkowej państwa powinno być dbanie o jakość legislacji oraz właściwe stosowanie unormowań w zakresie uprzednich porozumień cenowych. Należy przy tym zauważyć, że obowiązująca do 2020 r. regulacja prawna dotycząca porozumień cenowych na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² została oparta na zaleceniach Komitetu Spraw Podatkowych OECD opracowanych w formie Wytycznych w sprawie cen transferowych dla tzw. przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

245

Ważnym dokumentem wyznaczającym standardy dla państw Unii Europejskiej w zakresie prowadzenia postępowań dotyczących zawierania uprzednich porozumień cenowych jest również Komunikat Komisji Europejskiej dla Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w dziedzinie procedur unikania

¹ Marek Kopyściański – doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0003-0108-3824>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

i rozstrzygnięcia sporów oraz w sprawie wytycznych dotyczących uprzednich porozumień cenowych³.

Uprzednie czy też formalne porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych (*advance pricing arrangements* – APA) to rodzaj umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym, w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody ustalania ceny transferowej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych. Porozumienie takie przybiera formę decyzji administracyjnej (podatkowej), a organem właściwym do wydania porozumienia i decyzji w tej sprawie w polskim porządku prawnym jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Tak skonstruowana instytucja uprzednich porozumień cenowych dla przedsiębiorców może być efektywnym narzędziem ograniczania ryzyka nieprawidłowego ustalania cen transakcyjnych oraz kwestionowania sposobu ich ustalania przez organy podatkowe.

246 Z prawnego punktu widzenia istotne jest to, że APA to porozumienie zawierane na przyszłość, które może obowiązywać w określonym ustawowo okresie. Po upływie okresu obowiązywania porozumienie może zostać odnowione przy zastosowaniu prostszej procedury, o ile jego kluczowe elementy nie uległy zasadniczej zmianie. Niemniej jednak procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych oparta jest na przekazywaniu danych, zarówno wrażliwych, jak i mogących stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa, stąd też jest tak ukształtowana, aby zapewnić podatnikowi odpowiednie zabezpieczenie danych wrażliwych, które są udostępniane właściwemu organowi. Dane wrażliwe, w tym nazwy podmiotów, ani też takie, które stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa, a dotyczą podmiotów, z którymi zawarto porozumienie oraz które wnioskuje o APA, nie podlegają upublicznieniu. Wyjątek, co notabene oczywiste, stanowią dane statystyczne, które mają charakter danych zanonimizowanych, oraz zbiorcze informacje, które są publikowane w Polsce w związku ze stosowaniem przepisów ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych⁴, obejmujące również wskaźniki finansowe i ich przedział wartości.

Decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego powinna prowadzić do osiągnięcia stanu pewności podatnika co do swojej sytuacji podatkowoprawnej, dlatego też w okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podatkowy nie może określić zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozu-

³ UE, COM(2007)71.

⁴ Dz.U. poz. 2200 – dalej u.r.s.p.o.u.p.c.

mieniem. Ponadto zawarcie APA zapewnia bezpieczeństwo nie tylko podatnikowi, lecz także osobom odpowiedzialnym za prowadzenie spraw podatnika⁵ w zakresie prawidłowości stosowania cen transferowych w transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Decyzja w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego wywołuje także skutek w sferze obowiązków o charakterze formalnym, których uciążliwość jest niejako złagodzona. Istotnym ułatwieniem dla podatników jest m.in. to, że APA zwalnia z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych, wymaganej przepisami krajowymi. Ułatwienie to dotyczy oczywiście dokumentacji w zakresie transakcji objętych APA. Jest to zresztą naturalna konsekwencja wydania decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, gdyż w sytuacji, gdy transakcja nią objęta jest już ściśle udokumentowana w ramach przeprowadzonej procedury, nie ma potrzeby gromadzenia dodatkowej dokumentacji. Istotne jest jedynie przestrzeganie warunków określonych w decyzji. W konsekwencji powoduje to brak obowiązku składania oświadczeń o rynkowych warunkach transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi. Tym samym mechanizm ten istotnie ogranicza możliwość zastosowania przez organy podatkowe dotkliwych sankcji, w tym sankcji karno-skarbowych. Dodatkowo zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego w myśl rozwiązań przyjętych w polskim porządku prawnym powoduje zniesienie limitu wynikającego z art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶ w odniesieniu do transakcji objętych tym limitem. Przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji podmiot zainteresowany wydaniem uprzedniego porozumienia cenowego może zwrócić się do szefa KAS o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia w indywidualnej sprawie, w szczególności z zakresu niezbędnych informacji oraz przypuszczalnego terminu wydania uprzedniego porozumienia cenowego. Celem tego wstępnego etapu jest m.in. umożliwienie uzyskania przez podatnika informacji niezbędnych do zaplanowania przedsięwzięć o charakterze gospodarczym.

Ustawa o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych obejmuje regulacje dotyczące porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, które w dużym stopniu przeniesione zostały z działu IIA Ordynacji podatkowej, którego przepisy zostały uchylone. Niemniej jednak nie był to tylko zabieg techniczny polegający na zwykłym przeniesieniu przepisów do nowo uchwalonej ustawy, gdyż obecnie obowiązująca regulacja jest znacznie bardziej rozbudowana w stosunku do pierwotnie zawartej

⁵ Zabezpiecza np. członków zarządu przed odpowiedzialnością podatkową.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

w Ordynacji podatkowej. Znaczna część przyjętych rozwiązań prawnych koncentruje się na określeniu odpowiedniego zestawu kryteriów⁷ do dokonywania wyceny transferu dla tych transakcji w ustalonym okresie. Odnosi się to do umowy zawieranej z innym podmiotem, wywołującej co do zasady skutki w przyszłości, w której podatnik zobowiązuje się stosować przyjętą metodę do objętych porozumieniem transakcji, w zamian uzyskując gwarancję, że stosowane przez niego ceny transakcyjne nie będą kwestionowane przez organy podatkowe w toku postępowań podatkowych czy postępowań kontrolnych. W przypadku gdy podatnik przestrzega poprzedniego porozumienia cenowego, nie jest możliwe wobec niego np. oszacowanie podstawy opodatkowania z transakcji zawartych z danym kontrahentem.

Dla potrzeb kwalifikacji prawnej zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie decyzji pewne znaczenie ma kryterium celu określonego w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁸, ponieważ rozliczanie cen transakcyjnych w ramach podatkowej grupy kapitałowej nie powinno zostać uznane za działanie w celu uchylecia się od opodatkowania lub uniknięcia opodatkowania. Takie stanowisko w powyższej kwestii wyrażane było przez sądy administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny⁹.

Procedura uregulowana w przepisach art. 83 i następnym u.r.s.p.o.u.p.c. dotyczy zawierania porozumień w sprawie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązanymi. Jednym z celów wprowadzenia regulacji dotyczącej uprzednich porozumień cenowych było uporządkowanie treści przepisów Ordynacji podatkowej. Jak już wspomniano, ustawodawca przeniósł regulację zawartą dotychczas w Ordynacji podatkowej w dziale IIA „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych”, dotyczącą uprzednich porozumień cenowych, do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Dodatkowo do regulacji tej wprowadzono istotne zmiany, mające na celu zwiększenie efektywności postępowania oraz

⁷ Na przykład metod, obiektów porównań i odpowiednich poprawek do nich, kluczowych założeń co do przyszłych zdarzeń.

⁸ Dz.U. UE L Nr 347.

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 26 maja 2010 r., sygn. I FSK 781/09, LEX nr 585246; wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu z dnia 23 września 2010 r., sygn. I SA/Po 522/10, LEX nr 611454; WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2012 r., sygn. II SA/Wa 1172/11; WSA w Poznaniu z dnia 19 września 2019 r., sygn. III SA/Wa 261/11, LEX nr 1026970; postanowienie WSA w Warszawie z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. II SA/Wa 1172/11, LEX nr 823052.

ujednoczenie tej regulacji z obowiązującymi od 1 stycznia 2019 r. przepisami w zakresie cen transferowych¹⁰.

Procedura wydawania uprzednich porozumień cenowych z założenia powinna prowadzić do ograniczenia ryzyka nieprawidłowego ustalenia cen transferowych, a co za tym idzie – minimalizowania ryzyka zakwestionowania wysokości cen transferowych przez organy podatkowe, co w konsekwencji przynosi negatywne skutki dla podatnika. Zakwestionowanie cen transferowych przez organ podatkowy wpływa też destabilizująco na sytuację prawną podatnika. Uprzednie porozumienie cenowe tworzy jednocześnie płaszczyznę dla stanu pewności odnośnie do sytuacji prawnej podatnika oraz mających wystąpić skutków podatkowych. Ponadto należy mieć na uwadze, że zakwestionowanie poziomu cen transferowych przez organy podatkowe może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, tym samym uprzednie porozumienia cenowe sprzyjają również w sposób oczywisty ograniczeniu ryzyka podwójnego opodatkowania. W konsekwencji, biorąc pod uwagę zasadę kompleksowości regulacji ustawowej jako jednej z istotnych zasad techniki prawodawczej, uregulowanie instytucji uprzedniego porozumienia cenowego jako instrumentu eliminacji ryzyka podwójnego opodatkowania, łącznie z regulacjami o rozwiązywaniu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w jednej ustawie, trzeba ocenić umiarkowanie aprobująco.

249

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, iż wprowadzenie zmian do postępowania w sprawie zawierania uprzednich porozumień cenowych wynikało z potrzeb praktyki prowadzenia tego rodzaju postępowań, mających na celu ich usprawnienie.

Uregulowanie uprzednich porozumień cenowych oraz sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w jednym akcie prawnym było także wynikiem uchwalenia ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹¹. Należy przy tym podkreślić, że zmianie nie uległa sama koncepcja zawierania uprzednich porozumień cenowych, uregulowana wcześniej w dziale IIA Ordynacji podatkowej.

¹⁰ Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych z dnia 23 sierpnia 2019 r. (RPU VIII, poz. 3788) – dalej RPU.

¹¹ Dz.U. poz. 2193. Jak wskazano w uzasadnieniu do RPU, w projekcie ustawy postanowiono wykorzystać w większym stopniu przepisy w zakresie cen transferowych wprowadzone wspomnianą ustawą (np. zakres wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego został w znacznym stopniu ujednoczony z zakresem lokalnej dokumentacji cen transferowych, co pozwoli ograniczyć nakład pracy związany z przygotowaniem takiego wniosku).

W celu podjęcia próby zwiększenia atrakcyjności uprzednich porozumień cenowych i wprowadzenia dodatkowych motywacji do rozwijania w Polsce działalności gospodarczej przez inwestorów zagranicznych projekt ustawy przewidywał możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego również przez zagranicznego inwestora, który dopiero będzie planował inwestycję w Polsce poprzez utworzenie podmiotu zależnego, który ostatecznie będzie prowadził działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Rozwiązanie to słusznie zostało ostatecznie przyjęte do ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. W opisanej sytuacji uprzednie porozumienie cenowe może być wydawane dla krajowego podmiotu powiązanego. Tego typu rozwiązanie służy przede wszystkim wspieraniu inwestorów gotowych do ponoszenia obciążeń podatkowych w wysokości odpowiadającej skali ich rzeczywistej działalności prowadzonej w Polsce.

250

Uprzednie porozumienia cenowe wydawane przed wejściem w życie przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych podlegały kontroli podatkowej prowadzonej przez Szefa KAS. Jednakże z uwagi na charakter uprzednich porozumień cenowych ich weryfikacja nie zawsze wymaga prowadzenia czynności w ramach kontroli podatkowej. W związku z tym wprowadzono weryfikację w trybie czynności sprawdzających, co jest rozwiązaniem korzystnym dla podatników. Czynności sprawdzające pozwalają na wstępną, prostą weryfikację, przebiegającą w najmniej uciążliwy dla podatnika sposób, bez potrzeby przeprowadzania kontroli podatkowej. Natomiast kontrola podatkowa uprzednich porozumień cenowych ma zastosowanie tylko w przypadku uprzednich porozumień cenowych, do których weryfikacji wymagane są instrumenty zapewnione wyłącznie w toku kontroli podatkowej. Dotyczy to choćby uprzednich porozumień cenowych wydanych dla zagranicznych inwestorów oraz uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane.

2. Ceny transferowe

Dla stosowania przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, a zwłaszcza wydawania decyzji w sprawie uprzednich

porozumień cenowych niezwykle istotne znaczenie ma pojęcie cen transferowych. W powołanej już nowelizacji z dnia 23 października 2018 r. dokonano zmiany ściśle wskazanych przepisów działu IIa, polegającej na zastąpieniu zwrotu „ceny transakcyjne” zwrotem „ceny transferowe”. Cena transferowa jest to cena transakcji, którą zawierają między sobą podmioty powiązane w rozumieniu przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych¹² oraz podatku dochodowego od osób prawnych, w odniesieniu do sprzedawanych pomiędzy sobą dóbr, usług lub praw. W niektórych przypadkach mechanizmy cen transferowych mogą być wykorzystywane do przesuwania dochodu w ramach grupy kapitałowej pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę w różnych krajach, w tym w krajach o niższym poziomie opodatkowania. W rezultacie takiego działania dochód może nie zostać opodatkowany tam, gdzie został w istocie wygenerowany. Stąd konieczność uregulowania w ustawach podatkowych mechanizmów zapewniających proporcjonalne opodatkowanie dochodu i zapobieganie nadużywaniu cen transferowych do przesuwania dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Powiązania między poszczególnymi podmiotami powodują w podatku dochodowym dwa rodzaje konsekwencji:

1) ustalenie wartości rynkowej transakcji dostawy towaru lub wykonania usługi, ewentualnie wystąpienie do organu z wnioskiem w sprawie porozumienia co do stosowania cen transakcyjnych;

2) konieczność sporządzenia dokumentacji dotyczącej cen transakcyjnych.

Samo wystąpienie między podmiotami jakichkolwiek powiązań nie powoduje jeszcze, że konieczne jest ustalenie wartości rynkowej transakcji lub prowadzenie dokumentacji podatkowej takich transakcji. Podmiot taki powinien jednak kontrolować czynności prowadzone z podmiotami powiązаныmi z uwagi na limity, których przekroczenie spowoduje konieczność przedstawienia dokumentacji podatkowej. Tym samym obowiązek sporządzania dokumentacji powstaje dopiero w przypadku osiągnięcia między podmiotami określonych limitów transakcji.

Nowelizacja przepisów wprowadziła mechanizm określania progów opierający się wyłącznie na kryterium wartości transakcji dokonanych z podmiotami powiązаныmi. Limity dla poszczególnych transakcji kontrolowanych ustalone zostały następująco:

1) 10 mln PLN netto dla transakcji zakupu/sprzedaży rzeczowych aktywów obrotowych, środków trwałych, pozyskania/udzielenia finansowania dłużnego, poręczenia lub gwarancji;

¹² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.) – dalej u.p.d.o.f.

2) 2 mln PLN netto dla transakcji zakupu/sprzedazy wartości niematerialnych i prawnych, usług, korzystania z/udostępniania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, przypisania dochodu do zakładu zagranicznego oraz innych transakcji.

Przed wejściem w życie ustawy nowelizującej obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych ustalany był dwustopniowo. Zgodnie z wcześniejszymi zasadami dotyczył on podatników, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹³, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro. Następnie, jeżeli przychody lub koszty podatnika przekroczyły powyższy limit, ustalany był próg istotności transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

252 Istotnego znaczenia w kontekście cen transferowych nabiera dokładne określenie faktycznych transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wskazuje w tym zakresie na konieczność uzupełniania warunków umownych o dowody świadczące o rzeczywistym postępowaniu stron. W myśl zaleceń OECD transakcji nie należy określać jedynie na podstawie postanowień zawartych w umowie, a zadaniem administracji skarbowych jest również pozyskanie dodatkowych informacji w zakresie stosunków handlowych lub finansowych, wynikających z ekonomicznie istotnych cech charakterystycznych transakcji. Jeżeli ekonomicznie istotne cechy charakterystyczne transakcji okazałyby się niezgodne z pisemną umową między podmiotami powiązаныmi, faktyczną transakcję dla celów cen transferowych należy zasadniczo określić na podstawie tych cech charakterystycznych, które są odzwierciedlone w rzeczywistym postępowaniu stron¹⁴.

Należy też zwrócić uwagę, że w orzecznictwie sądów administracyjnych coraz częściej można dostrzec, iż dopuszcza się publikacje OECD jako punkt odniesienia przy rozstrzyganiu spraw z zakresu cen transferowych, pomimo że wytyczne OECD nie zawierają przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Niemniej jednak ich treść ma bardzo duże znaczenie praktyczne. Przykładem może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 20 czerwca 2018 r.¹⁵, w którego uzasadnieniu stwierdzono, że „co prawda wytyczne w sprawie cen transferowych OECD nie zawierają norm prawa powszechnie obowiązującego (tj. w rozumieniu

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217.

¹⁴ E. Samblewska-Urbaniak, A. Zbroiński, *Znaczenie rezultatów działań 8–10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązаныmi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9, s. 41–50.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1665/16, LEX nr 2633166.

przepisu art. 87 ust. 1 Konstytucji RP) – to jednak poddając wykładni przepisy regulujące przesłanki stosowania cen transferowych oraz ogólne warunki określenia dochodu w drodze szacowania (art. 11 ust. 1–3 PDOP), należy wskazania tychże wytycznych uwzględnić jako swoisty »zbiór dobrych praktyk« oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego”. Oznacza to, że wytyczne OECD stanowią pewnego rodzaju narzędzie, które powinno być wykorzystywane przy ocenie prawidłowości zachowań podatników w zakresie stosowania cen transferowych. W konsekwencji powinny zaś stanowić punkt odniesienia w ramach badania przeprowadzonego przez Szefa KAS podczas procedury wydawania uprzednich porozumień cenowych.

Pogląd NSA wzmacnia dodatkowo rolę wytycznych OECD (w tym inkorporowanych do ich treści rezultatów Raportu BEPS 8–10) w kontekście interpretowania zgodności warunków transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi z zasadą ceny rynkowej, w szczególności, jeżeli wziąć pod uwagę wprowadzenie do polskiego porządku prawnego takich instytucji jak m.in. badanie rzeczywistego przebiegu transakcji (art. 11c ust. 3 u.p.d.o.p.), recharakteryzacja i nierozpoznanie transakcji (art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p.), szczególne zasady badania porównywalności wartości niematerialnych i prawnych (§ 3 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁶) czy też reguła *safe harbour* (art. 11f u.p.d.o.p.).

253

3. Sprawy objęte możliwością zawierania uprzednich porozumień cenowych

Stosownie do przepisu art. 83 u.r.s.p.o.u.p.c. Szef KAS na wniosek krajowego podmiotu powiązanego wydaje uprzednie porozumienie cenowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w dokonaniu której uczestniczy ten krajowy podmiot powiązany. Pojęcie podmiotów powiązanych zostało zdefiniowane w przepisach ustaw o podatkach dochodowych. Od 1 stycznia 2019 r. w znowelizowanych przepisach wprowadzono legalną definicję podmiotów powiązanych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotowa definicja została zawarta w dodanym rozdziale 1a, zatytułowanym „Ceny transferowe”, w oddziale 1 „Przepisy ogólne”, w przepisie art. 11a ust. 1 pkt 4. W ustawie o podatku dochodowym

¹⁶ Dz.U. poz. 2491.

od osób fizycznych analogiczna definicja została wprowadzona w dodanym rozdziale 4b pod tytułem „Ceny transferowe”, w oddziale 1 „Przepisy ogólne”, w przepisie art. 23m ust. 1 pkt 4. W myśl powołanych przepisów podmiotami powiązanymi są podmioty spełniające określone warunki, tj. co najmniej jeden z poniższych:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot;
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot;
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot;
- 3) spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy;
- 4) podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład¹⁷.

Pozycja prawna podatnika jako podmiotu powiązanego jest z punktu widzenia ustaw podatkowych obojętna, gdyż samo pozostawanie w takim związku nie jest w żaden sposób sankcjonowane. Znaczenie podatkowe ma natomiast ta działalność podmiotów powiązanych, która zmierza do wykorzystania powiązania do zmiany poziomu opodatkowania z naruszeniem obowiązku ustawowego¹⁸. Sytuacja taka występuje w wypadku zawierania przez powiązane ze sobą podmioty gospodarcze transakcji, w których ceny znacznie odbiegają od cen stosowanych między podmiotami niepowiązanymi. W wyniku zawierania takich umów dochodzi do przerzucania dochodu, prowadzącego najczęściej do wspomnianego ograniczenia zakresu obowiązku podatkowego.

Powołany przepis art. 83 u.r.s.p.o.u.p.c. definiuje pojęcie organu właściwego w sprawie wydawania uprzednich porozumień cenowych, którym jest szef KAS, oraz inicjatywę w zakresie wszczęcia postępowania w tej sprawie, które wszczynane jest na wniosek krajowego podmiotu powiązanego. Uprzednie porozumienie cenowe określa w szczególności:

- 1) transakcję kontrolowaną objętą uprzednim porozumieniem cenowym oraz podmioty powiązane uczestniczące w jej dokonaniu;
- 2) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa;
- 3) metodę weryfikacji ceny transferowej;

¹⁷ Art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz 23m u.p.d.o.f.

¹⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 453; S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do uchylonego art. 20a.

- 4) sposób kalkulacji ceny transferowej;
- 5) założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w pkt 3 w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową;
- 6) zakres indywidualnych informacji do wskazania w sprawozdaniu o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego.

Tym samym przepis art. 83 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. określa minimalną zawartość uprzedniego porozumienia cenowego. W istocie, obok wprost wskazanych w ustawie, powinno ono zawierać wszystkie informacje identyfikujące transakcję, z uwzględnieniem ich specyfiki, a także identyfikujące podmioty transakcji. Należy przy tym podkreślić, że usankcjonowane decyzją ustalenia w zakresie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej i w konsekwencji rozliczeń między podmiotami powiązаныmi obowiązują jedynie na przyszłość. Idea uprzednich porozumień cenowych nie obejmuje bowiem sankcjonowania stanów, których elementy zostały w całości skonsumowane, tj. uprzednie porozumienie cenowe nie odnosi się do wykonanych już w całości umów. Stwierdzenie to znajduje oparcie w stanowisku wyrażanym w doktrynie, w myśl którego „uwzględnienie ustaleń uprzedniego porozumienia cenowego w transakcji między podmiotami powiązаныmi będzie z reguły możliwe tylko wtedy, gdy wspomniane podmioty przystąpią do realizacji transakcji po zawarciu wspomnianego porozumienia. Przewiduje się więc, że do zawarcia uprzedniego porozumienia w sprawie cen transferowych zasadniczo powinno dojść przed przystąpieniem do realizacji transakcji. Procedura uprzednich porozumień w sprawie cen transferowych polega na ustaleniu ceny transferowej przez podatnika w porozumieniu z administracją skarbową przed dokonaniem transakcji z podmiotem powiązаныm. Ponadto porozumienie takie określa odpowiedni zestaw kryteriów do dokonywania wyceny transferu dla tych transakcji w ustalonym okresie”¹⁹.

Powyższe oznacza, że uprzednie porozumienia cenowe, mające ostatecznie postać decyzji administracyjnej, regulują tylko zdarzenia przyszłe uformowane między podmiotami powiązаныmi w granicach tych porozumień. Nie ma natomiast podstaw prawnych do automatycznego odnośzenia zasad w zakresie cen transferowanych ukształtowanych w takich porozumieniach do zdarzeń zaistniałych przed początkiem ich obowiązywania²⁰. W obecnym stanie prawnym wynika to z treści przepisu art. 86 u.r.s.p.o.u.p.c.

Tym samym podmiot występujący z wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego powinien z odpowiednio dużym wyprzedzeniem planować swoje interesy, a jednocześnie

¹⁹ A. Kabat, *Komentarz do art. 20a i 20c OP*, LEX 2016.

²⁰ R. Dowgier, *Komentarz do art. 20c o.p.*, LEX/el. 2015.

przez cały ten czas nie może w umowie jednoznacznie i ostatecznie określić ceny transakcyjnej, jeśli chce, aby umowa była objęta porozumieniem. Warunki konieczne do skorzystania z porozumienia zostają w ten sposób bardzo zaostrzone, a zakres zastosowania omawianej instytucji poważnie ograniczony. Nie zawsze będzie bowiem możliwe precyzyjne projektowanie operacji biznesowych z takim wyprzedzeniem i zwlekanie z zawarciem transakcji przez tak długi czas. Opowiedzenie się za możliwością objęcia porozumieniem umów już zawartych i znajdujących się w trakcie wykonywania doprowadziłoby zatem do większej użyteczności instytucji porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych²¹. W obecnie obowiązującym stanie prawnym instytucja uprzednich porozumień cenowych nie może być w praktyce wykorzystywana do transakcji doraźnych i w tym zakresie podatnik musi wykazać się odpowiednią bieżącą dbałością o swoje interesy. Procedura związana z wydawaniem decyzji w sprawie uprzednich porozumień cenowych może być w gruncie rzeczy wykorzystywana (choć oczywiście przepisy ustawy nie wprowadzają takich ograniczeń) do transakcji długoterminowych, których przeprowadzenie zwykle poprzedzone jest odpowiednim przygotowaniem.

Bibliografia

- Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 20c o.p.*, LEX/el. 2015.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Kabat A., *Komentarz do art. 20a i 20c OP*, LEX 2016.
- Samblewska-Urbaniak E., Zbroiński A., *Znaczenie rezultatów działań 8–10 w ramach Projektu BEPS dla podatników realizujących transakcje z podmiotami powiązanymi*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 9.
- Ślifirczyk M.K., *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2008, II GSK 421/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 5.

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L Nr 347).

²¹ M.K. Ślifirczyk, *Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2008, II GSK 421/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 5, s. 174–181.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych z dnia 23 sierpnia 2019 r. (RPU VIII, poz. 3788).

Streszczenie

257

Uprzednie porozumienie cenowe z systemowego, lecz także aksjologicznego punktu widzenia jest instytucją w pewnym stopniu zbliżoną do instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego, których *ratio legis* opiera się na ochronie podobnych wartości, takich jak pewność prawa i zabezpieczenie praw podatnika, a w konsekwencji zapewnienie stabilności oceny jego sytuacji podatkowoprawnej. Idea uprzednich porozumień cenowych nie obejmuje sankcjonowania stanów, których elementy zostały w całości skonsumowane, tj. uprzednie porozumienie cenowe nie odnosi się do wykonanych już w całości umów. Uprzednie porozumienia cenowe regulują tylko zdarzenia przyszłe uformowane między podmiotami powiązаныmi w granicach tych porozumień. Nie ma natomiast podstaw prawnych do automatycznego odnoszenia zasad w zakresie cen transferowanych ukształtowanych w takich porozumieniach do zdarzeń zaistniałych przed początkiem ich obowiązywania.

Słowa kluczowe: uprzednie porozumienie cenowe, zdarzenie przyszłe, APA, ceny transferowe

*Aleksandra Krajewska*¹

Ulga na działalność badawczo-rozwojową – najważniejsze cechy i wybrane aspekty praktyczne

1. Wprowadzenie

Do nadrzędnych celów polityki państwa zaliczyć można zwiększenie potencjału innowacyjnego gospodarki, jednym z podstawowych narzędzi polityki innowacyjnej jest zaś zapewnienie odpowiedniego otoczenia prawnopodatkowego². Do instrumentów wsparcia innowacyjności w Polsce należą obecnie m.in. bezpośrednia pomoc finansowa (na szczeblu krajowym i unijnym), preferencyjny dostęp do finansowania, ulgi podatkowe (w tym specjalne korzyści dla centrów badawczo-rozwojowych³, podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych lub Polskiej Strefie Inwestycji) czy też programy nakierowane na wsparcie określonych branż⁴.

Polskie ustawy regulujące podatki dochodowe⁵ przewidują liczne ulgi związane z przedsięwzięciami innowacyjnymi (m.in. ulgę na

259

¹ Aleksandra Krajewska – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, radca prawny, <https://orcid.org/0000-0003-4975-7162>

² M. Janiszewska, J. Janiszewski, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1, s. 51.

³ Dalej CBR.

⁴ I. Świącicki, *Polskie B+R. Dostępne narzędzia wsparcia i nowe możliwości*, Warszawa 2019, s. 19–21.

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.) oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.).

działalność badawczo-rozwojową⁶, ulgę na komercjalizację efektów prac B+R, ulgę na innowacyjnych pracownikach czy ulgę na prototyp). Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie najważniejszych cech ulgi B+R, a także niektórych aspektów praktycznych związanych z jej funkcjonowaniem. Tekst porusza jedynie wybrane zagadnienia dotyczące konstrukcji i stosowania tytułowej ulgi.

2. Istota ulgi B+R

Ulgą B+R może być stosowana zarówno przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i prawnych⁷. Mogą z niej korzystać osoby fizyczne osiągające przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (opodatkowane przy zastosowaniu skali podatkowej i podatkiem liniowym⁸) oraz osoby prawne uzyskujące przychody inne niż z zysków kapitałowych. Istotą ulgi B+R jest możliwość odliczenia od dochodu określonych wydatków poniesionych na działalność B+R. Wskazać należy cztery przesłanki warunkujące uznanie danej działalności za badawczo-rozwojową – musi być to działalność:

- 1) twórcza – nastawiona na tworzenie nowych, oryginalnych rozwiązań;
- 2) podejmowana w sposób systematyczny, metodyczny – nie obejmuje działań incydentalnych;
- 3) podejmowana w określonym celu – nastawiona na zwiększenie zasobów wiedzy bądź wykorzystanie ich do tworzenia nowych zastosowań;
- 4) obejmująca badania naukowe (na które składają się badania podstawowe i aplikacyjne) lub prace rozwojowe⁹.

Wśród cech działalności B+R wymienia się także nieprzewidywalność (niepewność co do ostatecznego wyniku) oraz możliwość do przeniesienia lub odtworzenia osiągniętych rezultatów¹⁰.

⁶ Dalej ulga B+R; działalność/prace badawczo-rozwojowe będą zaś określane mianem działalności/prac B+R.

⁷ Ustawodawca wprowadził symetryczne przepisy regulujące ulgę B+R do art. 18d–18e u.p.d.o.p. oraz art. 26e–26g u.p.d.o.f.

⁸ Do korzystania z ulgi B+R nie są uprawnieni przedsiębiorcy stosujący zryczałtowane formy opodatkowania.

⁹ Pojęcia te zdefiniowano w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.).

¹⁰ OECD/GUS, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, Warszawa 2018, s. 49–50, <https://www.oecd.org/gus/frascati/>

Wydatki możliwe do odliczenia w ramach analizowanej ulgi (tzw. koszty kwalifikowane) zostały enumeratywnie ujęte w art. 18d ust. 2–3b u.p.d.o.p. oraz art. 26e ust. 2–3b u.p.d.o.f. Należą do nich m.in.¹¹:

1) wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne (wypłacane zarówno na podstawie stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych) – w odpowiedniej proporcji;

2) nabycie materiałów, surowców i specjalistycznego sprzętu bezpośrednio związanych z pracami B+R;

3) zakup ekspertyz, opinii, usług doradczych i równorzędnych świadczonych lub wykonywanych przez ściśle określone instytucje, a także nabycie wyników badań przez nie prowadzonych;

4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej;

5) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy czy prawa z rejestracji wzoru przemysłowego;

6) niektóre odpisy amortyzacyjne.

Od wprowadzenia ulgi B+R stopniowo zwiększano limity możliwych do odliczenia kosztów kwalifikowanych (zob. tabela 1).

Tabela 1. Limity kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia w ramach ulgi B+R w latach 2016–2023

Lata	Limity kosztów kwalifikowanych
2016	– 30% kosztów wynagrodzeń i składek – 20% pozostałych kosztów kwalifikowanych (MŚP*) – 10% pozostałych kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)
2017	– 50% kosztów wynagrodzeń i składek – 50% pozostałych kosztów kwalifikowanych (MŚP) – 30% pozostałych kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej (pozostali podatnicy)
2018–2021	– 150% kosztów kwalifikowanych (podatnicy ze statusem CBR i będący MŚP) – 150% kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej oraz 100% kosztów kwalifikowanych wskazanych w pkt 5 powyżej (podatnicy niebędący MŚP, ale ze statusem CBR) – 100% kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)

oecd-ilibrary.org/science-and-technology/podrecznik-frascati-2015_9788388718977-pl (dostęp: 28.06.2023).

¹¹ Przepisy regulujące wydatki wskazane w pkt 1–4 oraz 6 obowiązywały od początku 2016 r., natomiast przepisy wprowadzające wydatki ujęte w pkt 5 zaczęły obowiązywać z początkiem 2017 r. Do kategorii wydatków wskazanych w pkt 5 powyższego wyliczenia nawiązano w tabeli 1 w odniesieniu do lat 2017–2023.

Tab. 1 (cd.)

Lata	Limity kosztów kwalifikowanych
2022–2023	<ul style="list-style-type: none"> – 200% kosztów kwalifikowanych (podatnicy ze statusem CBR i będący MŚP) – 200% kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej oraz 100% kosztów kwalifikowanych wskazanych w pkt 5 powyżej (podatnicy niebędący MŚP, ale ze statusem CBR) – 200% kosztów wynagrodzeń i składek oraz 100% pozostałych kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)

* Podatnicy będący mikro-, małymi lub średnimi przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.; do 30 kwietnia 2018 r. – ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej).

Źródło: opracowanie własne.

Skorzystanie z ulgi B+R wymaga stosownego wyodrębnienia kosztów kwalifikowanych w prowadzonej ewidencji księgowej, w sposób umożliwiającą prawidłową ich identyfikację.

3. Charakter ulgi B+R w świetle kryteriów doktrynalnych

W niniejszym rozdziale przedstawiono najważniejsze cechy ulgi B+R, dokonując jej klasyfikacji przez pryzmat kryteriów sformułowanych w doktrynie przez W. Nykiela pod adresem ulg i zwolnień podatkowych¹².

3.1. Kryterium celów i funkcji ulgi

Poza nadrzędną funkcją fiskalną związaną z zasilaniem budżetu państwa podatki służą także realizacji celów o charakterze redystrybucyjnym i stymulacyjnym¹³. Z kolei ulgi podatkowe pełnią „*sui generis* ujemną funkcję fiskalną”¹⁴, gdyż – mimo zróżnicowanego charakteru – ich istotą jest redukcja kwantytatywnego (ilościowego) zakresu opodatkowania¹⁵.

¹² W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 41–59.

¹³ J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 17–20.

¹⁴ W. Nykiel, *Ulg...*, s. 42.

¹⁵ *Idem* (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018, s. 20.

Zdaniem autorki z punktu widzenia kryterium celów i funkcji uldze B+R przypisać należy mieszany, gospodarczo-społeczny charakter. Jest ona bowiem nakierowana na osiągnięcie określonego stanu w gospodarce, tj. pobudzenie działalności B+R stanowiącej impuls do wzrostu tempa rozwoju gospodarczego. Preferencje podatkowe dla przedsięwzięć innowacyjnych mają stanowić bodziec do podejmowania tego typu działań lub zwiększania ich skali. Z drugiej strony ulga ta pośrednio realizuje również określone cele społeczne poprzez preferencyjne traktowanie działalności wspierającej rozwój nauki. Intencją wprowadzenia ulgi B+R było bowiem także wzmocnienie współpracy pomiędzy jednostkami naukowymi oraz przedsiębiorstwami w ramach modelu innowacji otwartych zakładających wykorzystywanie przez przedsiębiorców wiedzy podmiotów zewnętrznych¹⁶.

W kontekście funkcjonalnym uldze B+R można również przypisać charakter stymulacyjny, gdyż jej założeniem jest skłonienie podatnika do zachowań pożądaných przez ustawodawcę, tj. do podejmowania prac B+R, co ma przełożyć się na rozwój przedsięwzięć innowacyjnych.

3.2. Kryterium miejsca ulgi w konstrukcji podatku

Instytucja ulgi podatkowej występująca w konstrukcji podatku prowadzi do jego obniżenia. Cel ten może być osiągnięty na różne sposoby: poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, stawek podatkowych bądź kwoty samego podatku¹⁷. W ramach ulgi B+R podatek dochodowy ulega obniżeniu na skutek zmniejszenia podstawy opodatkowania, co następuje poprzez odliczenie tzw. kosztów kwalifikowanych (będących w istocie kosztami uzyskania przychodów ponoszonymi w związku z pracami B+R). Wysokość odliczenia została pośrednio wskazana przez ustawodawcę jako wyrażona procentowo maksymalna część kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia, w zależności od ich rodzaju (por. tabela 1).

3.3. Kryterium zakresu czasowego i terytorialnego ulgi

Biorąc pod uwagę aspekt temporalny, ulga B+R ma charakter bezterminowy. Regulujące ją przepisy nie precyzują bowiem terminu, po upływie którego podatnicy traciliby możliwość korzystania z tej preferencji.

¹⁶ K. Łukaszevska, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 3, s. 192.

¹⁷ W. Nykiel, *Ulgi...*, s. 47.

Wypada w tym kontekście odnotować, że koszty kwalifikowane podlegają zasadniczo odliczeniu w zeznaniu rocznym (za rok podatkowy, w którym zostały poniesione), nie zaś na bieżąco. Jeżeli natomiast chodzi o aspekt terytorialny, możliwość korzystania z ulgi B+R nie jest powiązana z prowadzeniem działalności na określonym terytorium.

3.4. Kryterium sposobu nabywania prawa do ulgi

Ulga B+R ma charakter systemowy, ponieważ uprawnienie do jej stosowania podatnik nabywa z mocy prawa, nie zaś na podstawie decyzji organu podatkowego. Konieczne jest w tym zakresie spełnienie ustawowo określonych warunków, m.in. poniesienie podlegających odliczeniu kosztów kwalifikowanych, czemu towarzyszyć musi także dopełnienie stosownych obowiązków sprawozdawczych.

3.5. Kryterium źródła regulacji prawnej

264

Zasady korzystania z ulg podatkowych wspierających działalność innowacyjną są zasadniczo przedmiotem wewnętrznych regulacji poszczególnych krajów, w których instrumenty takie występują. Źródłem przepisów dotyczących polskiej ulgi B+R są ustawy regulujące podatki dochodowe (tj. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych).

4. Aspekty praktyczne związane z funkcjonowaniem ulgi B+R

W niniejszym rozdziale zaprezentowano statystyki obrazujące liczbę podatników podatków dochodowych korzystających z analizowanej preferencji w latach 2016–2021 z uwzględnieniem średnich kwot dokonywanych w ramach ulgi odliczeń (w porównaniu do obowiązującej wcześniej ulgi na nowe technologie), a także zasygnalizowano wybrane trudności związane z jej stosowaniem.

4.1. Dane dotyczące stosowania ulgi B+R¹⁸

Ulgię B+R wprowadzono do polskiego systemu prawnego w 2016 r. Zastąpiła ona funkcjonującą wcześniej przez 10 lat ulgę technologiczną, która nie była jednak powszechnie stosowana przez podatników. Według informacji Ministerstwa Finansów dotyczących rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz fizycznych z ulgi na nowe technologie skorzystało:

1) w latach 2006–2015 średnio 54 podatników CIT rocznie (przy czym przeciętna kwota odliczenia wynosiła ok. 2 313 800 zł);

2) w latach 2007–2015 średnio 153 podatników PIT rocznie (przy czym przeciętna kwota odliczenia wynosiła ok. 6941 zł).

Dane dotyczące liczby podatników korzystających z ulgi B+R wraz ze wskazaniem kwot odliczeń dokonywanych w poszczególnych latach przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Liczba podatników korzystających z ulgi B+R oraz przeciętne kwoty odliczeń w latach 2016–2021

Rok	Podatek	Forma opodatkowania	Liczba podatników korzystających z ulgi B+R		Łączna kwota odliczenia (zł)	Przeciętna kwota odliczenia (zł)
			W podziale na CIT oraz poszczególne formy opodatkowania PIT	Łącznie		
2016	CIT	–	264		198 334 000	751 265
	PIT	SP*	96	264	390 000	4 063
		PL**	168		7 332 000	43 643
2017	CIT	–	565		543 329 000	961 644
	PIT	SP	116	524	797 000	6 871
		PL	408		39 809 000	97 571
2018	CIT	–	951		1 675 055 000	1 761 362
	PIT	SP	121	893	3 669 000	30 322
		PL	772		175 000 000	226 684

¹⁸ Dane prezentowane w tym podrozdziale zostały zaczerpnięte ze statystyk dotyczących rozliczania podatków dochodowych, publikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: podatki.gov.pl, *Statystyki CIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> (dostęp: 28.06.2023); podatki.gov.pl, *Statystyki PIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> (dostęp: 28.06.2023). W podrozdziale tym w ramach uproszczenia posłużono się skrótami CIT (w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych) oraz PIT (w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych).

Tab. 2 (cd.)

Rok	Podatek	Forma opodatkowania	Liczba podatników korzystających z ulgi B+R		Łączna kwota odliczenia (zł)	Przeciętna kwota odliczenia (zł)
			W podziale na CIT oraz poszczególne formy opodatkowania PIT	Łącznie		
2019	CIT	–	1 434		2 629	2 621 102 000
	PIT	SP	147	1 195		15 121 000
		PL	1 048			278 000 000
2020	CIT	–	1 643		3 130	3 135 967 000
	PIT	SP	159	1 487		6 393 000
		PL	1 328			399 000 000
2021	CIT	–	2 064		3 603	4 282 904 000
	PIT	SP	159	1 539		6 484 000
		PL	1 380			389 000 000

* Skala podatkowa.

** Podatek liniowy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów.

Jak wynika z powyższych danych, w 2021 r. można było zaobserwować blisko siedmiokrotny wzrost całkowitej liczby podatników korzystających z ulgi B+R w porównaniu do pierwszego roku jej obowiązywania. Najwyższy procentowy wzrost tej liczby rok do roku odnotowano w latach 2016–2017 (106,3%). W kolejnych latach procentowy wzrost łącznej liczby podatników CIT i PIT korzystających z omawianej preferencji był nadal zauważalny, jednak stopniowo malał i wyniósł:

- 1) 69,3% w latach 2017–2018,
- 2) 42,6% w latach 2018–2019,
- 3) 19,1% w latach 2019–2020 oraz
- 4) 15,1% w latach 2020–2021.

W pierwszym roku obowiązywania przepisów dotyczących ulgi B+R liczba korzystających z niej osób prawnych i fizycznych była taka sama (264), jednak w kolejnych latach zaczęła być zauważalna przewaga podatników CIT w tym zakresie. Różnica procentowa pomiędzy podatnikami CIT i PIT korzystającymi z analizowanej preferencji rosła w sposób nieregularny, wynosząc 7,3% w 2017 r. (z niewielkim spadkiem do poziomu 6,1% w 2018 r.), następnie 16,7% w 2019 r. (z istotnym spadkiem do poziomu 9,5% w 2020 r.) oraz 25,4% w 2021 r. Warto w tym miejscu odnotować, że w przypadku „starej” ulgi istniała w tej sferze odwrotna dysproporcja – licniejszą grupę korzystających stanowiły osoby fizyczne

(przy czym należy zaznaczyć, że osobom fizycznym stosującym skalę podatkową obowiązująca wcześniej ulga technologiczna nie przysługiwała *ex lege*¹⁹), jednak przeciętna wysokość ich odliczenia była znacząco niższa niż w przypadku osób prawnych²⁰.

W latach 2016–2021 można zaobserwować tendencję wzrostową przeciętnej kwoty odliczeń dokonywanych w ramach ulgi B+R. W przypadku osób prawnych w pierwszych latach obowiązywania ulgi odnotowano w tym zakresie znaczące wzrosty – 28% w latach 2016–2017 i aż 83,2% w latach 2017–2018. W kolejnych latach skala wzrostu przeciętnej kwoty odliczenia na gruncie CIT nie była tak spektakularna, jednak nadal zauważalna (w latach 2018–2019 wzrost ten wyniósł 3,8%, w latach 2019–2020 – 4,4%, a w latach 2020–2021 – 8%). W 2021 r. średnia kwota odliczenia dokonywanego przez podatników CIT była zatem o ponad 176% wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania przepisów regulujących omawianą ulgę.

Jeżeli chodzi o osoby fizyczne, przeciętna kwota odliczenia dokonywanego przez podatników PIT rozliczających się na podstawie skali podatkowej była w 2021 r. ponad dziesięciokrotnie wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania ulgi B+R. W latach 2017–2019 odnotowano w tym obszarze znaczący wzrost (średnia kwota odliczenia w analizowanej grupie podatników PIT wzrosła z 6871 zł w 2017 r. do 30 322 zł w 2018 r. i aż do 102 864 zł w 2019 r.), po czym nastąpił ponad dwuipółkrotny spadek tej kwoty do poziomu 40 208 zł w 2020 r. i jej niewielki, blisko 1,5% wzrost w roku następnym. Z kolei przeciętna kwota odliczenia dokonywanego przez podatników PIT stosujących opodatkowanie liniowe była w 2021 r. ponad sześciokrotnie wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania analizowanych przepisów. W latach 2016–2018 można było zaobserwować w tym zakresie istotny wzrost (przeciętna kwota odliczenia w tej grupie podatników PIT uległa zwiększeniu z 43 643 zł w 2016 r. do 97 571 zł w 2017 r. oraz aż do 226 684 zł w 2018 r.), po czym wzrosła do 300 452 zł w 2020 r., by odnotować spadek o 6,2% w roku następnym.

W porównaniu do ulgi na nowe technologie w ramach ulgi B+R widoczne jest zmniejszenie rozbieżności pomiędzy przeciętną wysokością odliczenia na gruncie obu podatków dochodowych, która jednak nadal pozostaje na wysokim poziomie²¹. Należy przy tym zauważyć, że z uwagi na „obwarowanie” ulgi technologicznej licznymi rygorystycznymi

¹⁹ R. Zieliński, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2017, nr 6, s. 531.

²⁰ Por. K. Łukaszewska, *Ulga...*, s. 191.

²¹ *Ibidem*, s. 194.

warunkami korzystało z niej relatywnie niewielu podatników, jednak przeciętna kwota odliczenia na gruncie CIT w latach 2006–2015 była wyższa niż w przypadku ulgi B+R w każdym z badanych lat.

4.2. Problemy praktyczne związane ze stosowaniem ulgi B+R

Według raportu Ayming dotyczącego zachęt podatkowych na rzecz działalności B+R w 2020 r. poziom łatwości zastosowania ulgi B+R w Polsce został oceniony jako „średni” (przykładowo w Belgii, Francji, Wielkiej Brytanii czy USA poziom ten oceniono jako „łatwy”)²². Do najczęstszych problemów związanych ze stosowaniem ulgi B+R można zaliczyć wątpliwości przedsiębiorców, czy prowadzona przez nich działalność ma charakter badawczo-rozwojowy. Z przeprowadzonego przez KPMG w Polsce badania wynika, że w 2018 r. aż 42% ankietowanych firm wskazało tę okoliczność jako największą trudność na drodze do skorzystania z analizowanej ulgi²³. Dlatego też wielu podatników przed jej wdrożeniem decyduje się na wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną w celu potwierdzenia przez organ podatkowy, że ich działalność kwalifikuje się do objęcia rzeczoną preferencją.

268

Inny problem związany jest z brakiem jasnych zasad dotyczących sposobu alokacji kosztów kwalifikowanych w przypadku osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub współpracujących na podstawie umów cywilnoprawnych, które w ramach swoich obowiązków wykonują zarówno prace B+R, jak i prace niemające takiego charakteru. W takiej sytuacji konieczne jest obliczenie odpowiedniej proporcji – przepisy wskazują bowiem, że poniesione w danym miesiącu należności z tytułu wynagrodzeń i składek pracowników oraz współpracowników uznaje się za koszty kwalifikowane, jednak jedynie w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu (odpowiednio w przypadku współpracowników: w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności B+R pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu). Przepisy nie precyzują jednak zasad dokonania takiego wyliczenia,

²² Ayming, *Global R&D Tax Incentives. The Benchmark 2020*, 2020, s. 5, <https://www.ayming.com/wp-content/uploads/sites/17/2020/02/The-Benchmark-2020.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

²³ KPMG w Polsce, *Ulga podatkowa na badania i rozwój*, Warszawa 2019, s. 7, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2019/12/pl-raport-kpmg-pt-ulga-podatkowa-na-badania-i-rozwoj.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

pozostawiając alokację samym podatnikom, co często przysparza trudności praktycznych. Ustawodawca nie uregulował także zasad rozliczania kosztów w przypadku urlopów pracowników wykonujących prace B+R czy wypłacanych im premii, co również jest przedmiotem rozbieżności interpretacyjnych. Wątpliwości w praktyce budzi też brak ustawowych reguł wydzielenia kosztów kwalifikowanych w ewidencji księgowej.

Ponadto, w ramach wspomnianego badania KPMG w Polsce, w 2018 r. 33% respondentów wskazało, że powodem niekorzystania z ulgi B+R są zbyt małe korzyści z niej płynące, a także zbyt duże ryzyko zakwestionowania odliczenia przez organ podatkowy²⁴. Wśród innych przyczyn nie stosowania tej ulgi wymieniano również brak wiedzy o jej istnieniu czy ponoszenie wydatków w związku z prowadzonymi pracami B+R, które nie mieszczą się w ustawowym katalogu kosztów kwalifikowanych.

5. Podsumowanie

Wprowadzona w 2016 r. do polskiego porządku prawnego ulga na działalność B+R stanowi jeden z instrumentów wsparcia przedsięwzięć innowacyjnych. Kilkakrotne nowelizacje przepisów ustaw o podatkach dochodowych zwiększały limity wydatków możliwych do odliczenia na gruncie tej preferencji, co mogło stanowić jeden z czynników mających wpływ na rosnącą liczbę podatników decydujących się na jej wdrożenie. Trzeba jednak pamiętać, że samo zwiększanie limitów odliczeń czy „rozszerzanie zakresu kosztów kwalifikowanych nie zapewni wzrostu poziomu innowacyjności polskich przedsiębiorców”²⁵. Realizacja celów stawianych w tej sferze przez ustawodawcę zależy bowiem w dużym stopniu „od przeprowadzonej na szeroką skalę edukacji samych przedsiębiorców co do istniejących w tym zakresie rozwiązań prawnych, gdyż warunkuje ona stosowanie tych regulacji w praktyce gospodarczej”²⁶. Do postulatów *de lege ferenda* pod adresem przepisów regulujących ulgę B+R można przykładowo zaliczyć dookreślenie i uproszczenie zasad alokacji oraz ewidencji kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia w ramach ulgi czy też ustawowe doprecyzowanie cech składających się na definicję działalności B+R. Mogłoby to zmniejszyć występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne i problemy z identyfikacją tego rodzaju działalności wśród polskich przedsiębiorców.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ R. Zieliński, *Ulga...*, s. 532.

²⁶ *Ibidem*, s. 532.

W piśmiennictwie postuluje się także objęcie ulgą B+R podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczających się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, którzy obecnie są tej preferencji niesłusznie pozbawieni²⁷.

Ulgą B+R powinna być traktowana jako jedno z rozwiązań wspierających rozwój inicjatyw badawczo-rozwojowych, nie zaś kluczowy fundament tego wsparcia. Może ona bowiem „stanowić jedynie [...] uzupełnienie innych narzędzi. Indywidualnie jednak nie wpłynie na wzrost pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw”²⁸. Z drugiej strony w piśmiennictwie wskazano pozytywny wpływ ulg podatkowych związanych z działalnością B+R na ponoszone w tym obszarze nakłady w sektorze przedsiębiorstw, wskazując w tym zakresie na wyraźną tendencję wzrostową²⁹, co dobrze rokuje na kolejne lata funkcjonowania omawianej ulgi.

W opinii autorki ulga B+R pozostaje wciąż niedocenianym sposobem podwójnego w istocie odliczenia wybranych wydatków ponoszonych na prace B+R, jednak każdy przedsiębiorca prowadzący działalność innowacyjną powinien indywidualnie ocenić, w jakim stopniu płynące z niej korzyści przewyższają ewentualne trudności praktyczne, które mogą wiązać się z jej wdrożeniem w konkretnym, jednostkowym przypadku.

270

Bibliografia

- Ayming, *Global R&D Tax Incentives. The Benchmark 2020*, 2020, <https://www.ayming.com/wp-content/uploads/sites/17/2020/02/The-Benchmark-2020.pdf> (dostęp: 28.06.2023).
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Goyke K., *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, nr 3.
- Janiszewska M., Janiszewski J., *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1.
- KPMG w Polsce, *Ulgą podatkowa na badania i rozwój*, Warszawa 2019, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2019/12/pl-raport-kpmg-pt-ulga-podatkowa-na-badania-i-rozwoj.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

²⁷ *Ibidem*, s. 531.

²⁸ K. Łukaszevska, *Ulgą...*, s. 196.

²⁹ K. Goyke, *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, nr 3, s. 23–36.

- Łukaszewska K., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 3.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018.
- OECD/GUS, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, Warszawa 2018, https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/podrecznik-frascati-2015_9788388718977-pl (dostęp: 28.06.2023).
- podatki.gov.pl, *Statystyki CIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> (dostęp: 28.06.2023).
- podatki.gov.pl, *Statystyki PIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> (dostęp: 28.06.2023).
- Święcicki I., *Polskie B+R. Dostępne narzędzia wsparcia i nowe możliwości*, Warszawa 2019.
- Zieliński R., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2017, nr 6.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie obejmuje wybrane zagadnienia związane z funkcjonującą od 2016 r. ulgą na działalność badawczo-rozwojową (B+R). Na wstępie wskazano rozmaite instrumenty wsparcia działalności innowacyjnej, do których należą m.in. ulgi podatkowe. Następnie wyjaśniono istotę ulgi B+R oraz warunki uprawniające do skorzystania z tej preferencji, zwracając szczególną uwagę na definicję pojęcia „działalność badawczo-rozwojowa” oraz zakres i limity możliwych od odliczenia kosztów kwalifikowanych. W dalszej kolejności zaprezentowano najważniejsze cechy analizowanej ulgi w kontekście kryteriów sformułowanych w doktrynie w odniesieniu do ulg i zwolnień podatkowych. Przedstawiono również dane z lat 2016–2021 dotyczące liczby podatników podatków dochodowych

korzystających z ulgi B+R oraz średnich kwot dokonywanych w tych latach odliczeń (w porównaniu do obowiązującej wcześniej ulgi na nowe technologie). Wskazano także kilka problemów praktycznych związanych z korzystaniem z omawianej preferencji. Opracowanie wieńczę konkluzje obejmujące ocenę instytucji ulgi B+R oraz postulaty pod adresem regulujących ją przepisów.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatki, podatki dochodowe, ulga podatkowa, ulga na działalność badawczo-rozwojową, działalność badawczo-rozwojowa

Ziemowit Kukulski¹

Podatkowe instrumenty finansowania kościołów i związków wyznaniowych przez wiernych w Europie

1. Uwagi wprowadzające

Funkcjonujący w Polsce po 1989 r. model wsparcia przez państwo kościołów i związków wyznaniowych jest coraz powszechniej kontestowany. Postępująca laicyzacja zachęca niektóre środowiska do formułowania postulatów o konieczności faktycznego oddzielenia *sacrum* od *profanum*, zwłaszcza w wymiarze finansowym². Coraz wyraźniej słychać głosy nawołujące nie tylko do likwidacji bezpośrednich form „dotowania” kościołów i związków wyznaniowych z budżetu państwa, ale także do odebrania im przywilejów podatkowych oraz wprowadzenia zasady finansowania kościołów (związków wyznaniowych) przez wiernych za pomocą podatku kościelnego³.

Celem niniejszego opracowania jest analiza funkcjonujących w Europie modeli finansowania kościołów (związków wyznaniowych), w tym zwłaszcza wspomnianego podatku kościelnego, a także ocena polskich rozwiązań w tym zakresie, wynikających zarówno z prawa państwowego, jak i wewnątrzkościelnego. Za wzór instrumentu służącego finansowaniu przez wiernych kościoła (związku wyznaniowego) w Polsce posłuży składka parafialna (kościelna) funkcjonująca w Kościele

273

¹ Ziemowit Kukulski – doktor habilitowany, profesor UŁ, Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0003-2843-8170>

² Halo.Radio organizuje zbiórkę pieniędzy na kampanię „Ile kosztuje nas Kościół katolicki?”, 2020, <https://wiadomosci.onet.pl/kraj/haloradio-organizuje-zbiorke-pieniedzy-na-kampanie-ile-kosztuje-nas-kosciol-katolicki/c39k9p1> (dostęp: 24.02.2021).

³ <https://zrzutka.pl/rae44k> (dostęp: 24.02.2021).

Ewangelicko-Augsburskim w Rzeczypospolitej Polskiej (dalej KEA w RP). Mam zamiar dowieść, że składka ta, mimo podobieństw do podatku kościelnego, nie może być uznana za modelowe rozwiązanie tej kwestii.

2. Obligatoryjny i fakultatywny podatek kościelny jako model finansowania kościołów i związków wyznaniowych przez wiernych

W Europie nie ma jednolitego modelu finansowania kościołów i związków wyznaniowych. W krajach protestanckich, a także w katolickiej Austrii na fali sekularyzacji w XIX i XX wieku wykształcił się model oparty na **obligatoryjnym podatku kościelnym**⁴. Mimo postępującej laicyzacji podatek ten jest silnie zakorzeniony w ich tradycji⁵. Do wyjątków w tym zakresie należy Norwegia, gdzie obligatoryjny podatek kościelny został zniesiony w 2012 r.⁶

W odróżnieniu od podatków powszechnych obligatoryjny podatek kościelny stanowi przykład daniny publicznej o charakterze celowym, nakładanej przez państwo (gminę lub kanton) na członków uznanych prawnie kościołów i związków wyznaniowych⁷. Pełni on ważną funkcję redystrybucyjną, gdyż wpływy z tego podatku są przeznaczane na finansowanie działalności kościołów i związków wyznaniowych, w tym m.in. na wynagrodzenia duchownych, utrzymanie budynków sakralnych, a także na prowadzoną przez nie działalność szkolno-wychowawczą i charytatywną. Obecnie podatek kościelny funkcjonuje m.in. w Danii (razem z Wyspami Owczymi i Grenlandią), Finlandii, Islandii, Niemczech, Szwecji oraz w niektórych kantonach Szwajcarii. W Austrii odpowiednikiem podatku kościelnego jest składka kościelna (niem. Kir-

274

⁴ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom of Religion and Church Taxes in Europe*, „World Tax Journal” 2013, no. 6, s. 270. Por. *Raport Robbersa o modelach finansowania Kościołów*, 2013, <https://ekai.pl/raport-robbersa-o-modelach-finansowania-koosciolow/> (dostęp: 26.02.20201).

⁵ *In Western European Countries with Church Taxes, Support for the Tradition Remains Strong*, 2019, <https://www.pewforum.org/2019/04/30/in-western-european-countries-with-church-taxes-support-for-the-tradition-remains-strong/> (dostęp: 24.02.2021).

⁶ *Not Religious? Seeking Answers?*, b.r., <https://friendlyatheist.patheos.com/2012/05/22/norway-abolishes-national-church/> (dostęp: 26.02.2021).

⁷ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 270; W. Klimiuk, *Podatek kościelny, idea, konstrukcja i recepcja w prawie polskim*, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem prof. UW dr. hab. W. Modzelewskiego, Uniwersytet Warszawski, Katedra Prawa Finansowego, Warszawa 2015, s. 51–56.

chenbeitrag)⁸. Co ciekawe, w praktyce traktatowej niektórych państw nordyckich podatek ten objęty jest zakresem przedmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁹.

Podatek kościelny (składka kościelna) ma niejednorodną konstrukcję prawną. Jego podatnikami są co do zasady osoby fizyczne – członkowie danej denominacji, choć niekiedy także osoby prawne, jak np. w Finlandii¹⁰ i niektórych kantonach Szwajcarii¹¹. Z reguły jest on pobierany według stawki stałej od rocznego dochodu lub przychodu podatnika i odliczany w całości lub części od powszechnego podatku dochodowego¹². W niektórych państwach (Niemcy) podatek kościelny funkcjonuje jako podatek dodatkowy lub akcesoryjny¹³. Jego podstawą obliczenia nie jest wówczas dochód, ale kwota podatku dochodowego od osób fizycznych płaconego przez podatnika¹⁴. Co do zasady wystąpienie z kościoła (związku wyznaniowego) skutkuje ustaniem obowiązku jego uiszczania.

Stawki podatku kościelnego (składki kościelnej) różnią się w zależności od kraju i wynoszą: w Austrii – 1,1% dochodu brutto¹⁵, w Danii – w zależności od gminy od 0,39% do 1,30% dochodu podlegającego opodatkowaniu¹⁶. Podobnie w Finlandii¹⁷ jego wysokość waha się od 1% do 2% dochodu, a w Szwecji od 0,8% do 1,5%¹⁸. W Niemczech podatek kościelny (podatek od kultu w przypadku wyznań niechrześcijańskich) wynosi 9% podatku dochodowego od miesięcznego wynagrodzenia¹⁹. W krajach związkowych Bawaria i Badenia-Wirtembergia stawka ta równa się 8%²⁰. Z podatku kościelnego

⁸ Por. A. Cracea (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, Amsterdam 2018, s. 680.

⁹ M. Helminen, *Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention*, „Bulletin for International Taxation” 2007, no. 1, s. 24–25.

¹⁰ E. Karhu, *Finland, National Report*, [w:] *Withholding tax in the Era of BEPS, CIVs and Digital Economy*, „IFA Cahiers” 2018, vol. 103B, s. 7.

¹¹ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 276–277. Por. *Nieco o Kościele w Szwajcarii. Finanse w Kościele szwajcarskim*, b.r., http://www.centrum-sim.ch/biuletyn/nr20/Nieco_o_Kosciele_w_Szwajcarii_Finanse_w_Kosciele_szwajcarskim.html (dostęp: 24.02.2021).

¹² T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 270.

¹³ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 79.

¹⁴ *Ibidem*, s. 79.

¹⁵ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 276–277.

¹⁶ M. Vagtborg, J. Krushava, C. Haure Nyborg, *Denmark – Individual Taxation – Country Tax Guides*, b.r., s. 38, <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021); A. Cracea (red.), *OECD...*, s. 730.

¹⁷ L. Ambagtsheer-Pakarninen, *Finland – Individual Taxation – Country Tax Guides*, b.r., s. 10, <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021).

¹⁸ *In Western European Countries...*

¹⁹ A. Perdelwitz, *Germany – Individual Taxation – Country Tax Guides*, b.r., s. 29, <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021).

²⁰ *Ibidem*.

zwolnieni są w Niemczech m.in. bezrobotni, dzieci, studenci, renciści, zakonnicy, a także osoby o zarobkach nieprzekraczających 400 EUR²¹. Także w Islandii podatek kościelny zależy od wysokości opłacanego przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, z tą różnicą, że jego stawka jest kwotowa i wynosi rocznie od osoby 11,700 ISK, tj. równowartość 97 USD²².

Różny jest także model poboru podatku. W większości państw jego pobór należy do organów podatkowych państwa. Model taki funkcjonuje w państwach nordyckich²³. W Austrii z kolei składka kościelna pobierana jest bezpośrednio przez kościoły²⁴. W Niemczech funkcjonuje za to model mieszany. Kościoły i związki wyznaniowe mogą za opłatą zażądać od organów podatkowych państwa naliczenia ostatecznej rocznej kwoty tego podatku od swoich członków na podstawie zeznania rocznego w podatku dochodowym lub zdecydować się na samodzielny pobór podatku kościelnego (podatku od kultu)²⁵. W tym celu kościoły i związki wyznaniowe mogą również zwrócić się do organów podatkowych o ujawnienie danych niezbędnych do poboru podatku kościelnego. Wierni mają bowiem obowiązek zadeklarowania przynależności do danej wspólnoty wyznaniowej, która to deklaracja jest przechowywana w bazie danych Federalnego Urzędu Skarbowego²⁶.

276

Model obligatoryjnego podatku kościelnego jest krytykowany w kontekście neutralności wyznaniowej państwa oraz zasady wolności sumienia i religii, która jest podstawowym prawem człowieka²⁷. Kontrowersje budzi sam fakt deklarowania państwu przez obywateli swojej wiary lub jej braku, a także udział państwa w nakładaniu, poborze i administrowaniu podatkiem kościelnym²⁸. Szczegółowa analiza zasygnalizowanej problematyki wykracza poza ramy tematyczne niniejszego opracowania²⁹.

²¹ A. Macioł, *Jak wygląda cennik niemieckich Kościołów*, 2018, <https://www.dw.com/pl/jak-wyglada-cennik-niemieckich-kościołow/a-17117860> (dostęp: 24.02.2021).

²² 2019 Report on International Religious Freedom: Iceland, 2019, <https://www.state.gov/reports/2019-report-on-international-religious-freedom/iceland/> (dostęp: 24.02.2021).

²³ *In Western European Countries...*

²⁴ *Podatek kościelny w Austrii*, b.r., <https://punkt.media/pl/poradniki/austria/informacje-o-austrii/9722-podatek-koscielny-w-szwajcarii> (dostęp: 24.02.2021).

²⁵ *In Western European Countries...*

²⁶ *Ibidem*. Por. D. Fahmy, *European countries that have mandatory church taxes are about as religious as their neighbors that don't*, 2019, <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/05/09/european-countries-that-have-mandatory-church-taxes-are-about-as-religious-as-their-neighbors-that-dont/> (dostęp: 26.02.2021).

²⁷ Zob. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, „European Taxation” 2000, no. 8, s. 298 i nast.

²⁸ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, 278 i nast.

²⁹ Zob. P. Baker, *Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights*, „European Taxation” 2011, no. 6, s. 253 i nast.

Alternatywnym wobec podatku kościelnego modelem finansowania przez wiernych kościołów i związków wyznaniowych jest rozwiązanie funkcjonujące we Włoszech, Portugalii, Hiszpanii oraz na Węgrzech. Model ten określany bywa niekiedy mianem **fakultatywnego podatku kościelnego**³⁰. W państwach tych podatnikom przysługuje prawo do przekazania w zeznaniu rocznym określonego procentu podatku dochodowego państwu lub zarejestrowanemu kościołowi (związkowi wyznaniowemu) albo organizacji pożytku publicznego³¹. We Włoszech jest to 0,8% podatku (tzw. *otto per mille*)³², na Węgrzech 1%³³, a w Portugalii i Hiszpanii 0,5%³⁴. Jeżeli podatnik nie dokona wyboru, kwota ta zostaje przekazana do budżetu państwa. Model ten ma wiele zalet w porównaniu z obligatoryjnym podatkiem kościelnym. W modelu tym podatnicy zwolnieni są z obowiązku deklarowania państwu przynależności konfesyjnej. Pozostawiając podatnikom decyzję o przeznaczeniu określonego procenta podatku dochodowego na wybrany kościół, związek wyznaniowy lub organizację pożytku publicznego, państwo zachowuje w pełni neutralność w kwestiach światopoglądowych i wyznaniowych. Model ten gwarantuje także w większym stopniu ochronę wolności sumienia i religii.

3. Modele finansowania kościołów (związków wyznaniowych) nieoparte na podatku kościelnym

W państwach europejskich, w których nie funkcjonuje żadna z omówionych form podatku kościelnego, kościoły i związki wyznaniowe najczęściej finansują się same, np. z dobrowolnych odpisów podatkowych lub są bezpośrednio bądź pośrednio finansowane z budżetu państwa z podatków o ogólnym przeznaczeniu³⁵. Niezależnie od przyjmowanych w tych krajach rozwiązań kościoły i związki wyznaniowe korzystają z licznych przywilejów podatkowych w postaci ulg i zwolnień podatkowych³⁶.

Wspieranie przez państwo wprost lub pośrednio kościołów i związków wyznaniowych z podatków o ogólnym przeznaczeniu nie jest pozbawione wad w kontekście neutralności światopoglądowej i wyznaniowej

³⁰ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 100 i nast.

³¹ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 276–277.

³² *In Western European Countries...*

³³ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 116.

³⁴ *Ibidem*, s. 276–277. Por. *In Western European Countries...*

³⁵ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 282.

³⁶ *Raport Robbersa...*

państwa oraz zasady wolności sumienia i religii³⁷. *De facto* oznacza to, że wszyscy podatnicy, niezależnie od przynależności konfesyjnej lub jej braku, płacąc podatki, pośrednio łożą na utrzymanie kościołów i związków wyznaniowych. Wzbudza to uzasadniony sprzeciw osób niewierzących. Kwestie te stały się przedmiotem analizy w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu. Charakter podatku jako daniny publicznej o ogólnym przeznaczeniu sprawia, że podatnik nie może powoływać się na wolność sumienia i religii jako podstawę odmowy płacenia podatków, które są następnie przekazywane przez państwo na wsparcie dla kościołów i związków wyznaniowych, nawet jeśli ich doktryny pozostają w sprzeczności ze światopoglądem podatnika³⁸. Teza ta nie jest jednak do końca oczywista. Podobne kontrowersje wzbudza finansowanie przez państwo także niektórych innych sfer życia publicznego, które mogą być przez niektórych podatników oceniane jako moralnie naganne, jak np. działania wojenne, badania nad ludzkim genomem, antykoncepcja czy przerywanie ciąży. W tym kontekście za słuszny uznać należy postulat przejrzystego uregulowania zasad finansowania przez państwo kościołów (związków wyznaniowych) w tej lub innej formie.

4. Podatkowe instrumenty wspierania przez państwo kościołów i związków wyznaniowych w Polsce

W Polsce nie ma obligatoryjnego ani fakultatywnego podatku kościelnego, ani też żadnych „specustaw”, których przedmiotem byłby odrębny sposób opodatkowania kościołów i związków wyznaniowych³⁹. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴⁰ zapewnia im autonomię i równouprawnienie także w tym aspekcie⁴¹. Stosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim, najliczniejszym kościołem chrześcijańskim w Polsce, określa umowa międzynarodowa⁴² oraz ustawy, natomiast stosunki z innymi kościołami oraz związkami wyzna-

³⁷ T. Obrist, L. Gonin, *Freedom...*, s. 282.

³⁸ *Ibidem*, s. 284–287.

³⁹ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, Informacja nr 888, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Analiz Ekonomicznych i Społecznych, Warszawa, kwiecień 2002, s. 1.

⁴⁰ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁴¹ Dz.U. Nr 78, poz. 483 – art. 25.

⁴² Konkordat między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318).

niowymi określają ustawy uchwalone na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów z ich właściwymi przedstawicielami⁴³.

Podstawowym źródłem finansowania działalności kościołów (związków wyznaniowych) są dochody uzyskiwane z majątku, ofiarności wiernych (np. kolekta, darowizny na cele kultu religijnego, ofiary za pewne posługi religijne), dochody z działalności gospodarczej oraz prowadzonych fundacji. Zagadnienie to zostanie szczegółowo omówione w dalszej części niniejszego opracowania na przykładzie KEA w RP, którego prawo wewnętrzne przewiduje zbliżoną konstrukcyjnie do obligatoryjnego podatku kościelnego składkę parafialną (kościelną)⁴⁴.

Kościoły i związki wyznaniowe są wspierane przez państwo za pomocą licznych przywilejów podatkowych w postaci zwolnień i ulg podatkowych. Ich źródłem są poszczególne ustawy podatkowe, ale także akty prawne regulujące stosunki między państwem a danym kościołem (związkiem wyznaniowym).

Wśród zwolnień podatkowych najważniejsze znaczenie ma art. 17 ust. 4a i 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁵. Zgodnie z jego brzmieniem wolne od podatku są dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej (np. darowizny przekazywane przez wiernych w ramach tzw. kolekty). W stosunku do tych dochodów kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴⁶. Ponadto na mocy tego samego przepisu zwolnione z podatku są także dochody kościelnych osób prawnych z pozostałej działalności, w tym działalności gospodarczej, o ile są przeznaczone na wskazane w ustawie cele⁴⁷. Nie mniejsze znaczenie praktyczne mają w tym zakresie uregulowania art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁸ oraz art. 18 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., wprowadzające ulgę podatkową dla darczyńców w postaci limitowanego odliczenia z tytułu darowizn na cele kultu religijnego w wysokości 6% dochodu w przypadku osób fizycznych i 10% dochodu dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych⁴⁹.

⁴³ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie...*, s. 1–2.

⁴⁴ J. Cebula (red.), *Prawo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 411–412.

⁴⁵ Tekst jedn. Dz.U. 2020 r., poz. 1406 – dalej u.p.d.o.p.

⁴⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

⁴⁷ J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 260–261.

⁴⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 – dalej u.p.d.o.f.

⁴⁹ T. Miłek, *Podstawa obliczenia i wysokość podatku*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, Gdańsk 2015, s. 900 oraz T. Miłek, *Podstawa obliczenia i wysokość podatku*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, Gdańsk 2015, s. 941–942.

Ponadto z wyłączeń z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym korzystają także na mocy ustaw regulujących stosunek państwa do danego kościoła (związku wyznaniowego) darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą pochodzące od osób fizycznych, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność⁵⁰. W odróżnieniu od darowizny na cele kultu religijnego darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą nie są limitowane⁵¹.

Kościoły i związki wyznaniowe korzystają także z przywilejów podatkowych w innych podatkach. Wynikają one z ustaw regulujących stosunek państwa do danego kościoła (związku wyznaniowego). Zaliczyć do nich należy w pierwszej kolejności zwolnienie z podatku od nieruchomości, które dotyczy nieruchomości lub ich części stanowiących własność kościelnych osób prawnych albo używanych przez nie, na podstawie innego tytułu prawnego, na cele niemieszkalne, z wyjątkiem części zajmowanej na wykonywanie działalności gospodarczej. I tak w przypadku KEA w RP zwolnienie z podatku od nieruchomości obejmuje nieruchomości lub ich części przeznaczone na cele mieszkalne duchownych i członków diakonatu, jeżeli są wpisane do rejestru zabytków lub służą jako domy księży emerytów, lub znajdują się w budynkach stanowiących każdorazowo siedziby Biskupa Kościoła lub biskupów diecezjalnych⁵². Podobny zakres mają zwolnienia adresowane do innych kościołów (związków wyznaniowych)⁵³. Ponadto zgodnie z ustawami regulującymi stosunki państwa z danym kościołem (związkiem wyznaniowym) nabywanie i zbywanie rzeczy i praw majątkowych w drodze czynności prawnych lub spadkobrania, zapisu, zasiedzenia jest zwolnione od opłaty skarbowej, jeżeli ich przedmiotem są rzeczy i prawa majątkowe nieprzeznaczone do działalności gospodarczej lub sprowadzone z zagranicy maszyny, urządzenia i materiały poligraficzne oraz papier. Przykładem takiej regulacji jest art. 34 ust. 5 ustawy o stosunku państwa do KEA w RP⁵⁴. Zgodnie z obowiązku-

⁵⁰ Zob. art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1347). Por. art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 43) oraz art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego (Dz.U. Nr 73, poz. 324 ze zm.), a także art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 479 ze zm.).

⁵¹ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie...*, s. 7–9; J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 133.

⁵² J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 134.

⁵³ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie...*, s. 5–6.

⁵⁴ J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 145–147.

jącym dziś stanem prawnym darowizny na rzecz kościelnych osób prawnych korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 4a u.p.d.o.p., opłata skarbową obciążająca nabycie rzeczy i praw majątkowych przez kościelne osoby prawne została zaś zastąpiona podatkiem od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie⁵⁵.

Dopełnieniem funkcjonującego w Polsce modelu wspierania przez państwo kościołów i związków wyznaniowych jest preferencyjny sposób opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym osób duchownych prawnie uznanych wyznań. Kwestie te normuje ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych kategorii przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁵⁶. Regulacje zawarte w tej ustawie dotyczą wyłącznie przychodów otrzymywanych w związku z pełnieniem przez duchownego funkcji o charakterze duszpasterskim. Dochody osób duchownych uzyskiwane z innych źródeł, np. nauczycieli akademickich, katechetów, kapelanów wojskowych, kapelanów środowiskowych oraz duchownych emerytów, podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych⁵⁷.

Oprócz podatkowych instrumentów wspierających kościoły (związki wyznaniowe) w Polsce funkcjonują także formy bezpośredniego ich finansowania z budżetu państwa. Należy do nich przede wszystkim powszechnie krytykowany Fundusz Kościelny⁵⁸ oraz komisje regulacyjne⁵⁹. Ich szczegółowa analiza wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Inną postacią bezpośredniego finansowania przez państwo działalności kościołów (związków wyznaniowych) są m.in. wynagrodzenia wypłacane osobom duchownym zatrudnionym w szkołach publicznych na stanowiskach katechetów⁶⁰ czy uposażenia wypłacane kapelanom wojskowym i środowiskowym⁶¹. Formy te budzą coraz większy opór społeczny, co z kolei skłania do refleksji nad zasadnością wprowadzenia w Polsce podatku kościelnego i faktycznego rozdzielenia państwa od kościołów (związków wyznaniowych) także w wymiarze finansowym.

⁵⁵ L. Etel, P. Sitkowski, *Opodatkowanie...*, s. 7.

⁵⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1905 ze zm.

⁵⁷ L. Etel, P. Sitkowski, *Opodatkowanie...*, s. 14–19.

⁵⁸ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 178 i nast. oraz Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Fundusz Kościelny*, b.r., <https://www.gov.pl/web/mswia/fundusz-koscielny> (dostęp: 26.02.2021).

⁵⁹ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 181 i nast. Por. D. Bidemann-Zdanowicz, *Uregulowanie stanu prawnego nieruchomości Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w III RP*, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem dr. hab. W. Brzozowskiego, Zakład Prawa Wyznaniowego, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, Warszawa 2019, s. 104 i nast.

⁶⁰ W. Klimiuk, *Podatek...*, s. 182.

⁶¹ Szerzej na ten temat: Ordynariat polowy, *Struktura*, 2017, <https://ordynariat.wp.mil.pl/pl/pages/struktura-2017-01-16-j/> (dostęp: 24.02.2021).

5. Składka parafialna (kościelna) jako źródło finansowania przez wiernych działalności Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w RP

Stosunki między Rzeczpospolitą Polską a KEA w RP reguluje ustawa o stosunku państwa do KEA w RP. Przepis art. 34 tej ustawy zawiera liczne zwolnienia podatkowe, które nie różnią się od przywilejów przyznanych innym kościołom czy związkom wyznaniowym w Polsce. Kwestie związane z finansowaniem kościoła regulują odpowiednie akty kościelnego prawa wewnętrznego, tj. Zasadnicze Prawo Wewnętrzne KEA w RP (dalej ZPW)⁶² oraz wewnątrzkościelne przepisy dotyczące zwierzchnich władz kościoła⁶³, władz diecezjalnych⁶⁴ oraz władz parafialnych⁶⁵. Zasady naliczania i płatności składek kościelnych od przychodów parafii na rzecz diecezji i Konsystorza, zasady dotowania parafii przez Konsystorz oraz zasady prowadzenia księgowości parafialnej, diecezjalnej i konsystorskiej normuje prawo finansowe KEA w RP⁶⁶. Problematyka regulowana w prawie finansowym KEA w RP dotyczy głównie rozliczeń finansowych między kościołem oraz jego jednostkami organizacyjnymi. Zasługuje ona na odrębne opracowanie i z tego powodu zostanie pominięta w dalszym toku rozważań.

282

Dochodami parafii, zgodnie z § 6 Regulaminu parafialnego KEA w RP są składki, kolekty i ofiary. Oprócz tego parafie czerpią dochody z własnego majątku, otrzymanych darowizn, opłat za czynności, z działalności gospodarczej, z fundacji oraz z innych źródeł. Obowiązek opłacania przez członków kościoła składki parafialnej na rzecz parafii wynika z § 7 Regulaminu parafialnego. Zgodnie z jego brzmieniem każdy członek parafii, który został konfirmowany i ukończył 18 lat, zobowiązany jest do płacenia składek parafialnych. Składki te powinny wynosić 1% jego dochodu. W uza-

⁶² *Zasadnicze Prawo Wewnętrzne KEA w RP z dnia 26.10.1996 r. z późn. zm.*, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 40 i nast.

⁶³ *Regulamin Zwierzchnich Władz KEA w RP z dnia 26.10.1996 r. ze zm.*, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 23–24, 240 oraz 282–283.

⁶⁴ *Regulamin Diecezjalny KEA w RP z dnia 18.02.2000 r. z późn. zm.*, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 149 i nast.

⁶⁵ *Regulamin Parafialny KEA w RP z dnia 18.02.2000 r. z późn. zm.*, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 165 i nast.

⁶⁶ *Prawo Finansowe KEA w RP z dnia 03.11.2001 r. z późn. zm.*, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 116 i nast.

sadnionych przypadkach Rada Parafialna może obniżyć wysokość składki parafialnej lub zwolnić od tego obowiązku pojedynczych parafian bądź też określone grupy społeczne, np. uczniów, studentów, bezrobotnych czy też rodziny przeżywające okresowe trudności finansowe. W uchwale dotyczącej zwolnienia powinien być określony czas trwania tego zwolnienia.

Składka parafialna, niekonsekwentnie zwana w innych wewnątrzkościelnych przepisach prawnych również składką kościelną⁶⁷, przypomina swoją konstrukcją funkcjonujący w innych krajach obligatoryjny podatek kościelny. Jednak nie może być za takowy uznana. W Polsce, zgodnie z art. 87 i 217 Konstytucji RP, obowiązek podatkowy może mieć swe źródło wyłącznie w ustawie. Ustawa o stosunku państwa do KEA w RP nie nakłada na członków KEA w RP żadnego obowiązku daninowego względem kościoła. Tym bardziej obowiązek ten nie może wynikać z kościelnego prawa wewnętrznego, które nie jest prawem powszechnie obowiązującym⁶⁸.

Z perspektywy przepisów wewnątrzkościelnych do obligatoryjnego podatku kościelnego upodabniają składkę parafialną (kościelną) takie jej cechy, jak bezwrotność, nieodpłatność, przymusowy charakter oraz jednostronność ustalania, a ponadto uzależnienie jej wysokości od dochodu parafianina. Przepisy wewnątrzkościelne nie definiują pojęcia dochodu. W literaturze przedmiotu wyrażono wątpliwy pogląd, iż posiłkowo można się w tym przypadku odnieść do sposobu ustalenia dochodu w rozumieniu przepisów podatkowych⁶⁹. Członkowie KEA w RP nie mają jednak obowiązku ujawniania kościołowi danych dotyczących wysokości osiąganych przez nich dochodów do celów podatkowych. Oznacza to, że kościół nie może domagać się zapłaty składki parafialnej (kościelnej) w wysokości 1% dochodu zadeklarowanego przez podatnika w rocznym zeznaniu podatkowym. Wysokość składki parafialnej (kościelnej) zależy zatem każdorazowo od woli parafianina. Zaleca się, by kwestię tę traktować w kategoriach moralnej odpowiedzialności za dobro Kościoła⁷⁰.

Od obligatoryjnego podatku kościelnego składkę parafialną (kościelną) różnią także konsekwencje prawne wynikające z faktu jej nieopłacenia. Jeśli chodzi o zaległości w opłacaniu składek parafialnych (kościelnych), parafie KEA w RP są pozbawione instrumentów prawnych umożliwiających ich wyegzekwowanie. Nieopłacanie składek parafialnych (kościelnych) nie jest tożsame z wystąpieniem z KEA w RP⁷¹. Jedyną sankcją przewidzianą przez

⁶⁷ Por. § 15 ZPW KEA w RP, [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), *Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce*, Warszawa 2018, s. 226.

⁶⁸ *Prawo Kościoła...*, s. 7–15.

⁶⁹ *Ibidem*, s. 412.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ Por. § 2 pkt 5 Pragmatyki służbowej KEA w RP zatwierdzonej na 4. Sesji Synodu X Kadencji ze zm., <https://bik.luteranie.pl/files/Prawo/2019-04-28PragmatykaSubowa-tekstujednolicony.pdf> (dostęp: 25.02.2021).

przepisy wewnątrzkościelne jest pozbawienie parafianina czynnego i biernego prawa wyborczego do władz kościelnych. Zgodnie z brzmieniem § 15 ZPW, o ile prawo to nie stanowi inaczej, czynne prawo wyborcze przysługuje członkom kościoła, którzy ukończyli 18 lat, zostali konfirmowani, uczęszczają na nabożeństwa i opłacili w przepisany terminie przypadającą na nich składkę kościelną za rok ubiegły lub zostali z niej zwolnieni przez Radę Parafialną. Bierne prawo wyborcze, zgodnie z § 16 ZPW, przysługuje z kolei tym członkom kościoła, którzy m.in. przez okres trzech lat mają czynne prawo wyborcze. Identycznie brzmiące unormowania zawiera przepis § 8 Regulaminu parafialnego KEA w RP. Przepisy wewnątrzkościelne nie normują wprost kwestii uregulowania przez parafianina zaległych składek parafialnych (kościelnych). W mojej ocenie stanowi to przesłankę do aktualizacji listy wyborców (listy członków parafii, którym przysługuje czynne prawo wyborcze), o której mowa w § 9 Regulaminu parafialnego KEA w RP⁷².

284

Z punktu widzenia prawa prywatnego składkę parafialną (kościelną) można traktować jako składkę członkowską w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach⁷³ lub jako darowiznę. Od składki członkowskiej składkę parafialną (kościelną) odróżnia m.in. to, iż uchylenie się od obowiązku jej opłacania nie może być powodem wykluczenia danej osoby z grona członków kościoła. Bardziej uprawnione jest zatem traktowanie składki parafialnej (kościelnej) jako darowizny⁷⁴. Rodzi to wiele skutków prawnych, łącznie z możliwością odwołania takiej darowizny w przypadku rażącej niewdzięczności obdarowanego. Argumentem przesądzającym w mojej ocenie za taką kwalifikacją prawną składki parafialnej (kościelnej) jest fakt, iż do celów podatkowych składka ta może być odliczona jako darowizna na cele kultu religijnego od dochodu na zasadach określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b. u.p.d.o.f.

6. Wnioski końcowe

W związku z powyższym funkcjonująca w wewnątrzkościelnym prawie KEA w RP składka parafialna (kościelna) nie może być uznana za wzorcowe rozwiązanie w kwestii finansowania przez wiernych kościołów (związków wyznaniowych). Nie wpływa to na ocenę potrzeby zmiany re-

⁷² J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 416–419.

⁷³ Tekst jedn. Dz.U. 2020 r., poz. 2261 ze zm.

⁷⁴ J. Cebula (red.), *Prawo...*, s. 407.

lacji państwo – kościoły (związki wyznaniowe) w tej sferze jako pilnej. Analiza wad i zalet rozwiązań obowiązujących w innych państwach europejskich prowadzi do wniosku, że najlepszym modelem finansowego wsparcia kościołów i związków wyznaniowych jest fakultatywny podatek kościelny w kształcie obowiązującym m.in. we Włoszech, Hiszpanii, Portugalii czy na Węgrzech. Dodatkowym argumentem przemawiającym za jego wprowadzeniem w tej formie jest funkcjonujące od lat w Polsce na gruncie art. 45c u.p.d.o.f. prawo podatnika do przekazania 1% podatku na rzecz wskazanej przez niego organizacji pożytku publicznego. Nie jest to ani darowizna, ani ulga podatkowa, lecz odrębna konstrukcja prawna pozwalająca na systemowe wsparcie przez podatników działalności różnych stowarzyszeń czy fundacji. Wystarczy, wzorem ww. państw, rozszerzyć zakres tego prawa na zarejestrowane w Polsce kościoły (związki wyznaniowe). Rozwiązanie to unika wad obligatoryjnego podatku kościelnego, do których zaliczyć należy w pierwszej kolejności obowiązek deklarowania państwu przynależności do danej wspólnoty religijnej lub jej braku. Umożliwia ono ponadto podatnikom, którzy z różnych powodów nie chcą partycypować w kosztach utrzymania kościołów (związków wyznaniowych), pozostanie w ich strukturach bez konieczności podejmowania trudnej decyzji o wystąpieniu z danej denominacji.

Bibliografia

- 2019 Report on International Religious Freedom: Iceland, 2019, <https://www.state.gov/reports/2019-report-on-international-religious-freedom/iceland/> (dostęp: 24.02.2021).
- Ambagtsheer-Pakarninen L., *Finland – Individual Taxation – Country Tax Guides*, b.r., <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021).
- Baker P., *Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights*, „European Taxation” 2011, no. 6.
- Baker P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, „European Taxation” 2000, no. 8.
- Bidemann-Zdanowicz D., *Uregulowanie stanu prawnego nieruchomości Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w III RP*, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem dr. hab. W. Brzozowskiego, Zakład Prawa Wyznaniowego, Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, Warszawa 2019.
- Cebula J., (red.), *Prawo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Cracea A. (red.), *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*, Amsterdam 2018.

- Etel L., Sitniewski P., *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, Informacja nr 888, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Analiz Ekonomicznych i Społecznych, Warszawa, kwiecień 2002.
- Fahmy D., *European countries that have mandatory church taxes are about as religious as their neighbors that don't*, 2019, <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/05/09/european-countries-that-have-mandatory-church-taxes-are-about-as-religious-as-their-neighbors-that-dont/> (dostęp: 26.02.2021).
- Halo. *Radio organizuje zbiórkę pieniędzy na kampanię „Ile kosztuje nas Kościół katolicki?”*, 2020, <https://wiadomosci.onet.pl/kraj/haloradio-organizuje-zbiorke-pieniedzy-na-kampanie-ile-kosztuje-nas-kosciol-katolicki/c39k9p1> (dostęp: 24.02.2021).
- Helminen M., *Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention*, „Bulletin for International Taxation” 2007, no. 1.
- In Western European Countries with Church Taxes, Support for the Tradition Remains Strong*, 2019, <https://www.pewforum.org/2019/04/30/in-western-european-countries-with-church-taxes-support-for-the-tradition-remains-strong/> (dostęp: 24.02.2021).
- Karhu E., *Finland, National Report*, [w:] *Withholding tax in the Era of BEPS, CIVs and Digital Economy*, „IFA Cahiers” 2018, vol. 103B.
- Klimiuk W., *Podatek kościelny, idea, konstrukcja i recepcja w prawie polskim*, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem prof. UW dr. hab. W. Modzelewskiego, Uniwersytet Warszawski, Katedra Prawa Finansowego, Warszawa 2015.
- Macioł A., *Jak wygląda cennik niemieckich Kościołów*, 2018, <https://www.dw.com/pl/jak-wyglada-cennik-niemieckich-kościołów/a-17117860> (dostęp: 24.02.2021).
- Miłek T., *Podstawa obliczenia i wysokość podatku*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, Gdańsk 2015.
- Miłek T., *Podstawa obliczenia i wysokość podatku*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, Gdańsk 2015.
- Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Fundusz Kościelny*, b.r., <https://www.gov.pl/web/mswia/fundusz-koscielny> (dostęp: 26.02.2021).
- Nieco o Kościele w Szwajcarii. Finanse w Kościele szwajcarskim*, b.r., http://www.centrum-sim.ch/biuletyn/nr20/Nieco_o_Kosciele_w_Szwajcarii_Finanse_w_Kosciele_szwajcarskim.html (dostęp: 24.02.2021).
- Not Religious? Seeking Answers?*, b.r., <https://friendlyatheist.patheos.com/2012/05/22/norway-abolishes-national-church/> (dostęp: 26.02.2021).
- Obrist T., Gonin L., *Freedom of Religion and Church Taxes in Europe*, „World Tax Journal” 2013, no. 6.
- Ordynariat polowy, *Struktura*, 2017, <https://ordynariat.wp.mil.pl/pl/pages/struktura-2017-01-16-j/> (dostęp: 24.02.2021).
- Perdelwitz A., *Germany – Individual Taxation – Country Tax Guides*, b.r., <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021).
- Podatek kościelny w Austrii*, b.r., <https://punkt.media/pl/poradniki/austria/informacje-o-austrii/9722-podatek-koscielny-w-szwajcarii> (dostęp: 24.02.2021).
- Pragmatyka służbowa KEA w RP zatwierdzonej na 4. Sesji Synodu X Kadencji ze zm., <https://bik.luteranie.pl/files/Prawo/2019-04-28PragmatykaSubowa-tekstujednolicony.pdf> (dostęp: 25.02.2021).

- Prawo Finansowe KEA w RP z dnia 03.11.2001 r., z późn. zm., [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce, Warszawa 2018.*
- Raport Robbersa o modelach finansowania Kościołów, 2013, <https://ekai.pl/raport-robbersa-o-modelach-finansowania-kosciolow/> (dostęp: 26.02.2021).*
- Regulamin Diecezjalny KEA w RP z dnia 18.02.2000 r. z późn. zm., [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce, Warszawa 2018.*
- Regulamin Parafialny KEA w RP z dnia 18.02.2000 r. z późn. zm., [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce, Warszawa 2018.*
- Regulamin Zwierzchnich Władz KEA w RP z dnia 26.10.1996 r. ze zm., [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce, Warszawa 2018.*
- Vagtborg M., Krushava J., Haure Nyborg C., Denmark – Individual Taxation – Country Tax Guides, b.r., <https://research.ibfd.org/#/> (dostęp: 26.02.2021).*
- Zasadnicze Prawo Wewnętrzne KEA w RP z dnia 26.10.1996 r. z późn. zm., [w:] M. Hintz, M. Hucuła (red.), Ewangelickie Prawo Kościelne 1918–2018. Zbiór tekstów prawnych Kościołów ewangelickich w Polsce, Warszawa 2018.*

Akty prawne

287

- Konkordat między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn. Dz.U. 2020 r., poz. 2261 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1347).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. 2020 r., poz. 1406).
- Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 43).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Metodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 479 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych kategorii przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1905 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie dotyczy podatkowych instrumentów finansowania kościołów i związków wyznaniowych przez wiernych. Autor analizuje rozwiązania obowiązujące w różnych państwach europejskich, w których systemach występują obligatoryjne podatki kościelne oraz inne instrumenty wsparcia finansowego kościołów i związków wyznaniowych przez wiernych, a zwłaszcza to, czy funkcjonująca w Zasadniczym prawie wewnętrznym Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w RP składka parafialna (kościelna) może być uznana za modelowe rozwiązanie ww. kwestii w Polsce.

Słowa kluczowe: podatek kościelny, składka parafialna (kościelna), Kościół Ewangelicko-Augsburski w RP

*Krzysztof Lasiński-Sulecki*¹

Dobra wiara i należyta staranność a zakres opodatkowania akcyzą²

1. Wprowadzenie

Pojęcia „dobra wiara” i „należyta staranność” nader często pojawiają się w orzecznictwie sądowym dotyczącym podatku od wartości dodanej (VAT). Pojęcia te nie występują w regulacjach akcyzowych (w przepisach dotyczących VAT zresztą także, poza epizodycznymi wyjątkami, nie występowały). Z uwagi na specyfikę zakresu podmiotowego i przedmiotowego akcyz należałoby jednak zastanowić się nad tym, czy aby dobra wiara bądź należyta staranność nie powinny współprzesądzać o objęciu określonych stanów faktycznych i podmiotów zakresem tej daniny.

289

2. Podmiotowy i przedmiotowy zakres opodatkowania akcyzą

2.1. Prawo Unii Europejskiej

Zakres podmiotowy akcyz wytycza art. 7 dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku

¹ Krzysztof Lasiński-Sulecki – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor UMK, dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

² Badania naukowe autora są finansowane z grantu Narodowego Centrum Nauki w ramach projektu 2016/23/B/HS5/00429.

akcyzowego³, który zastąpił obowiązujący do niedawna art. 8 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG⁴. W ust. 1 art. 7 dyrektywy 2020/262/UE wyszczególniono stan faktyczny, w którym objęcie osoby zakresem podmiotowym opodatkowania uzależnione jest od stanu jej wiedzy, czy przynajmniej od stanu wiedzy, jakiej racjonalnie można by od niej wymagać. Ów stan faktyczny związany jest, podobnie jak inne stany faktyczne skutkujące objęciem danej osoby zakresem podmiotowym opodatkowania, opuszczeniem przez towary procedury zawieszenia poboru akcyzy. Otóż w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy podatnikiem jest m.in. każda osoba, która uczestniczyła w niezgodnym z przepisami opuszczeniu i która wiedziała lub powinna była wiedzieć o nieprawidłowym charakterze tego opuszczenia (art. 7 ust. 1 lit. a pkt ii *in fine* dyrektywy 2020/262/UE).

Liczne inne osoby objęte są zakresem podmiotowym opodatkowania niezależnie od posiadanej wiedzy czy wiedzy, której posiadania można by od nich wymagać:

290

1) uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany odbiorca lub każda inna osoba zwalnająca wyroby akcyzowe, lub w imieniu której wyroby te są zwalniane z procedury zawieszenia poboru akcyzy oraz – w przypadku niezgodnego z przepisami opuszczenia składu podatkowego – każda inna osoba, która uczestniczyła w takim zwolnieniu (art. 7 ust. 1 lit. a pkt i dyrektywy 2020/262/UE);

2) w przypadku niezgodnego z przepisami przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy: uprawniony prowadzący skład podatkowy, zarejestrowany wysyłający lub każda inna osoba, która udzieliła gwarancji (art. 7 ust. 1 lit. a pkt ii *in principio* dyrektywy 2020/262/UE);

3) w odniesieniu do przechowywania wyrobów akcyzowych: każda osoba przechowująca wyroby akcyzowe oraz każda inna osoba uczestnicząca w ich przechowywaniu (art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE);

4) w odniesieniu do produkcji wyrobów akcyzowych: producent wyrobów akcyzowych oraz – w przypadku produkcji niezgodnej z przepisami – każda inna osoba, która uczestniczyła w ich produkcji (art. 7 ust. 2 lit. c dyrektywy 2020/262/UE);

5) w odniesieniu do importu wyrobów akcyzowych: osoba, która zgłasza wyroby akcyzowe lub w imieniu której wyroby są zgłaszane w momencie importu oraz – w przypadku importu niezgodnego z prze-

³ Dz.Urz. UE L 58, s. 4 – dalej dyrektywa 2020/262/UE.

⁴ Dz.Urz. UE L 9, s. 12 – dalej dyrektywa 2008/118/WE.

pisami – każda inna osoba uczestnicząca w imporcie (art. 7 ust. 1 lit. d dyrektywy 2020/262/UE).

Jeśli uwzględnić zawarte w art. 6 ust. 3 lit. b dyrektywy 2020/262/UE regulacje dotyczące zakresu przedmiotowego akcyz, w świetle których zakresem tym objęte jest przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych, na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa unijnego i ustawodawstwa krajowego, okazuje się, że opodatkowanie przechowywania wyrobów akcyzowych może być szczególnie problematyczne w kontekście tematyki niniejszego opracowania. Zarówno przywołany przepis, jak i art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE, pojmowane literalnie, wskazują na to, że stan świadomości podmiotu pozbawiony jest znaczenia dla objęcia go zakresem opodatkowania akcyzą z uwagi na przechowywanie wyrobu, od którego nie zapłacono akcyzy. Regulacja ta w dużym stopniu świadczy o dążeniu prawodawcy do eliminacji, a przynajmniej do wydatnego ograniczenia takich sytuacji, w których na rynku pojawi się wyrób akcyzowy, od którego nie uiszczono akcyzy czy też uiszczono ją w wysokości niższej niż należna.

Z kolei z uwagi na korelację z przepisami prawa celnego jako interesujący jawi się zakres opodatkowania akcyzą w imporcie, chociaż art. 6 ust. 3 lit. d *in principio* dyrektywy 2020/262/UE stanowi jedynie, iż czynnością opodatkowaną jest import wyrobów akcyzowych, w tym import niezgodny z przepisami, chyba że natychmiast po dokonaniu importu wyroby te zostaną objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Obowiązek podatkowy w akcyzie w imporcie powstaje w momencie powstania długu celnego. Dług celny może powstać między innymi w związku z niespełnieniem warunków lub obowiązków. W takim wypadku do grona dłużników celnych zalicza się każda osoba, która nabyła lub posiadała towary i która w chwili ich nabycia lub wejścia w ich posiadanie wiedziała lub powinna była wiedzieć, że obowiązek wynikający z przepisów prawa celnego nie został wypełniony. Powstanie długu celnego jest zatem zależne od stanu wiedzy, czy przynajmniej wiedzy racjonalnie oczekiwanej.

Na marginesie jedynie wypada zauważyć, że zbliżona korelacja występuje w art. 79 ust. 3 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny⁵, który stanowi, że dłużnikiem jest każda osoba, która wiedziała lub powinna była wiedzieć o niewypełnieniu obowiązku wynikającego z przepisów prawa celnego, a która działała na rzecz osoby zobowiązanej do wypełnienia obowiązku lub uczestniczyła

⁵ Dz.Urz. UE L 269 ze zm., s. 1 – dalej u.k.c.

w działaniu, które doprowadziło do niewypełnienia obowiązku. Podobnie w wypadku powstania długu celnego w związku z objęciem towaru procedurą celną dłużnikiem celnym jest m.in. osoba, która dostarczyła nieprawdziwe dane do zgłoszenia, ale tylko wówczas, gdy wiedziała lub powinna była wiedzieć, że dane te są nieprawdziwe (art. 77 ust. 3 zdanie trzecie *in fine* u.k.c.).

2.2. Prawo krajowe

Podstawowym przepisem wytyczającym zakres podmiotowy opodatkowania akcyzą w Polsce jest art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁶, zgodnie z którym podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości, a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

292

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 stycznia 2020 r. (sygn. I GSK 567/17) zważył: „Kształtując normatywnie przedmiot oraz podmiot opodatkowania, ustawodawca podatkowy uwzględnił przede wszystkim te stany faktyczne, które mogą być obiektywnie łatwo ustalone przez organy podatkowe w związku z weryfikacją samoobliczenia podatku przez podatnika. Konstrukcja art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a., ponad wszelką wątpliwość, podyktowana została przede wszystkim zabezpieczeniem interesów fiskalnych państwa. Brak wcześniejszej zapłaty podatku akcyzowego od określonych towarów przez inny podmiot stanowi podstawę do dochodzenia podatku na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. i art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a.

Dla interpretacji powyższych przepisów nie ma znaczenia, że podatek nie wiedział lub nie miał uzasadnionych podstaw do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku akcyzowego przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część, nie została zapłacona. Wskazać należy bowiem, że art. 8 ust. 2 pkt 4 u.p.a. obejmuje zarówno posiadanie samoistne, jak i zależne, a także zarówno posiadanie w dobrej, jak i w złej wierze, oraz posiadanie prawne (zgodne z prawem) i bezprawne (wykonywanie przez osobę, której nie przysługuje prawo, w zakresie

⁶ Dz.U. z 2023 r., poz. 1542 – dalej u.p.a.

którego włada rzeczą). Dla powstania obowiązku podatkowego wobec nabywcy, posiadacza wyrobów akcyzowych bez zapłaconej akcyzy, nie mają znaczenia takie okoliczności jak: ewentualny stan świadomości nabywcy co do faktu nieuiszczenia akcyzy na wcześniejszym etapie obrotu; dochowanie należytej staranności w celu ustalenia tej okoliczności przed transakcją, czy pokrzywdzenia przez nieuczciwego kontrahenta [...]”. Wyrok ten można uznać – na dzień pisania tego opracowania – za reprezentatywny dla polskiego orzecznictwa.

2.3. Porównanie regulacji dyrektywy 2020/262/UE i ustawy o podatku akcyzowym

Samo sformułowanie art. 13 może wzbudzać pewne wątpliwości co do jego zgodności z prawem unijnym. Jak zauważa się w literaturze przedmiotu – wbrew art. 13 ust. 1 pkt 1 u.p.a. – nie każdy nabywający wyrób akcyzowy, od którego nie została w należnej wysokości zapłacona akcyza, powinien być podatnikiem akcyzy. Nabywający taki wyrób jest podatnikiem akcyzy – zgodnie z dyrektywą 2020/262/UE – jeśli wyrób taki przechowuje (art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 2020/262/UE) bądź też uczestniczył w dotyczących tego wyrobu czynnościach niezgodnych z przepisami⁷. Jednak z drugiej strony trzeba zwrócić uwagę na to, że Trybunał Sprawiedliwości dość szeroko postrzegając dopuszczalny zakres podmiotowy akcyzy jeszcze na gruncie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie dyrektywy 2008/118/WE, która z kolei poprzedzała dyrektywę 2020/262/UE. W wyroku z dnia 3 lipca 2014 r. w sprawie C-165/13 Stanislav Gross przeciwko Hauptzollamt Braunschweig (ECLI:EU:C:2014:2042) Trybunał stwierdził, że art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania⁸, w związku z art. 7 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepis ów umożliwia państwu członkowskiemu uznanie za dłużnika podatku akcyzowego osobę przechowującą na obszarze podatkowym tego państwa do celów handlowych wyroby objęte podatkiem akcyzowym, dopuszczone do konsumpcji w innym państwie członkowskim, w okolicznościach tego rodzaju, jakie miały miejsce w postępowaniu głównym, chociaż osoba ta nie była pierwszym posiadaczem owych wyrobów w państwie członkowskim przeznaczenia.

⁷ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski w: K. Lasiński-Sulecki (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 96.

⁸ Dz.Urz. L 76 ze zm., s. 1.

Trzeba jednak przyznać, że w dyrektywie brak wyraźnego odniesienia do dobrej wiary czy należytej staranności jako przesłanek negatywnych objęcia danego stanu faktycznego oraz podmiotu zakresem opodatkowania.

3. Znaczenie zasad ogólnych prawa UE

Nie da się nie zauważyć, że tylko w jednym wypadku objęcie zakresem podmiotowym opodatkowania podmiotu, który uczestniczył w czynności niezgodnej z prawem, uzależnione jest bezpośrednio od stanu wiedzy tego podmiotu bądź też pożądanego, wzorcowego stanu wiedzy. W pozostałych wypadkach odpowiedzialność podatkowa jest w pełni zobiektywizowana. O ile uzależnienie opodatkowania od samych tylko przesłanek obiektywnych raczej nie może dziwić⁹, o tyle można mieć wątpliwości co do zasadności opodatkowania, jeśli osoba przy zachowaniu właściwej dla jej działalności staranności nie ma właściwie szans, aby dowiedzieć się, że jest objęta zakresem podmiotowym opodatkowania. Wydaje się, że w takim wypadku opodatkowania nie da się pogodzić z zasadami ogólnymi prawa unijnego, a w szczególności z zasadą pewności prawa. Zasada ta jest tu postrzegana jako wspólna porządkom konstytucyjnym państw członkowskich Unii Europejskiej¹⁰.

Podkreślić trzeba, że chociaż sam przepis jest tu formalnie jasny i jego lektura nie nastrocza trudności, to jednak zapoznanie się z regulacją prawną i utrzymywanie rozsądnej wiedzy na temat wszystkich okoliczności związanych z własnymi działaniami w odniesieniu do wyrobów akcyzowych nie pozwala zainteresowanej osobie na stwierdzenie, czy jest podatnikiem akcyzy, czy też może nim nie jest. Łatwo wyobrazić sobie też sytuację, w której podmiot posiada wyrób akcyzowy, od którego akcyza nie została uiszczona w należnej wysokości, ale posiadacz nie ma podstaw do przypuszczeń, że nabył wyrób wprowadzony do konsumpcji w sposób nielegalny, gdyż kupił go po przeciętnej dla danego wyrobu cenie w osiedlowym sklepie, którego działalność została zgłoszona i jest prowadzona zgodnie z przepisami dotyczącymi działalności gospodarczej, a opakowanie wyrobu nie budziło podejrzeń co do źródła jego pochodzenia. Część

⁹ Zob. W. Morawski, *Świadomość jednostki jako warunek bycia dłużnikiem celnym na tle wybranych wyroków TS UE oraz sądów polskich*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 4, s. 153 i nast.

¹⁰ Na temat tego rodzaju zasad ogólnych zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000, s. 518.

odkażonego z naruszeniem przepisów prawa alkoholu etylowego jest przecież sprzedawana jako alkohol znanych niemal każdemu konsumentowi marek. Podobna sytuacja może wystąpić w obrocie gospodarczym. Podmiot nabywający wyrób akcyzowy od podmiotu działającego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy często nie ma żadnej możliwości weryfikacji tego, czy wyrób ten został opodatkowany.

Pojawia się jednak pytanie o to, czy zasada pewności prawa powinna tu zostać potraktowana jako wzorzec oceny i służyć stwierdzeniu nieważności postanowień dyrektywy 2020/262/UE, czy może należałoby się nią posłużyć w inny sposób. Stwierdzenie nieważności przepisu unijnego prawa wtórnego jawi się tu raczej jako rozwiązanie, którym można się posłużyć dopiero w ostateczności. W odniesieniu do przepisów, które zostały zgodnie z zasadami procesu tworzenia prawa wprowadzone do systemu prawa, przyjąć należy domniemanie ich zgodności z regulacjami wyższymi hierarchicznie, chociaż domniemanie to ma charakter wzruszalny. Stwierdzenie nieważności powinna poprzedzać próba znalezienia takiego sposobu pojmowania ocenianego przepisu, który da się pogodzić z zasadą pewności prawa. Nie można zatem raczej apriorycznie zanegować braku odniesienia do stanu wiedzy czy wzorcowego stanu wiedzy w poszczególnych przepisach w całej rozciągłości¹¹.

Celem zasad ogólnych prawa jest ochrona jednostki przed władzą¹². Zasady te mogą się zatem świetnie sprawdzić właśnie w sferze prawa podatkowego. Dlatego też Trybunał Sprawiedliwości uwzględnił je w licznych wyrokach. Trybunał odnosił się do zasad ogólnych prawa przynajmniej w celu wzmocnienia wyniku wykładni przepisów w sprawach z zakresu VAT (zob. np. wyrok z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet* przeciwko *Skatteverket*, ECLI:EU:C:2008:609, pkt 33). Z kolei w sprawach akcyzowych Trybunał powoływał się na zasadę pewności prawa chociażby w wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-81/15 *Kapnoviomichania Karelia AE* przeciwko *Ypourgos Oikonomikon* (ECLI:EU:C:2016:398). Za kluczowe dla rozstrzygnięcia zasady ogólne przyjął chociażby w wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Cieurko, Adam Pawłowski spółka jawna* przeciwko *Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu* (ECLI:EU:C:2016:400).

¹¹ K. Lasiński-Sulecki, *Zakres przedmiotowy akcyz. Wybrane problemy na tle prawa unijnego i polskiego*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 193–194.

¹² Zob. A. Arnulf, *The General Principles of EEC Law and the Individual*, Leicester–London 1990, s. 1; T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford 2006, s. 47.

W wyroku z dnia 10 czerwca 2021 r. w sprawie akcyzowej C-279/19 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko WR* (ECLI:EU:C:2021:473) Trybunał stwierdził jednak, że art. 33 ust. 3 dyrektywy 2008/118/WE należy interpretować w ten sposób, że osoba, która przewozi na rachunek innej osoby wyroby akcyzowe do innego państwa członkowskiego i która jest w rzeczywistym posiadaniu tych wyrobów w chwili, w której podatek akcyzowy od nich staje się wymagalny, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie ma prawa ani interesu w odniesieniu do tych wyrobów i nie wie, że podlegają podatkowi akcyzowemu, albo jest tego świadoma, ale nie wie, że podatek akcyzowy od nich stał się wymagalny (pkt 36).

4. Zasady konstytucyjne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ utrwała kilka szczególnie istotnych dla prawa podatkowego (zarówno jego tworzenia, jak i stosowania) zasad. Zgodnie z art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Artykuł 64 Konstytucji stanowi:

„1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Szczegółowe wymogi odnośnie do zakresu ustawowej regulacji podatków zawarto w art. 217 Konstytucji.

5. Opodatkowanie czynności i stanów faktycznych poza sferą świadomości podatnika

Wydaje się, że pewną inspirację do dalszych przemyśleń na temat konstytucyjności rozwiązań pozwalających na opodatkowanie podmiotów w związku z elementami stanu faktycznego, które są dla nich

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

nieweryfikowalne przy wykorzystaniu racjonalnych środków, można odnaleźć w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. SK 14/12), w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „w świetle art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji składania fałszywych oświadczeń przez osoby trzecie – nabywców oleju opałowego, w przypadku gdy nie miał świadomości, że przyjmuje oświadczenie o przeznaczeniu oleju opałowego zawierające nieprawdziwe dane. Wówczas bowiem warunek skorzystania z preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia podatkowego miałyby cechy niemożliwego do spełnienia, a więc godziłyby w zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę proporcjonalności ograniczeń praw majątkowych jednostki (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji). Taka konstatacja znajduje uzasadnienie również w świetle następującego poglądu Trybunału wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33): »[j]eżeli określona osoba zachowała się w sposób zgodny z ustawą podatkową, nie można obciążać jej skutkami działań lub zaniechań innych osób, na które nie miała ona wpływu. Jeżeli formułuje się pewne uprawnienia w postaci tzw. praw warunkowych, to nie można wprowadzać takich warunków, które nie zależą w żaden sposób od zachowania podatnika oraz nie ma on prawnych możliwości ustalenia, czy warunki te są spełnione [...]. Takie unormowanie naruszałoby wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego, w szczególności zaś zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa«”.

297

Powyższy wyrok zapadł na tle następującego stanu faktycznego. Skarżąca spółka prowadziła działalność jako sprzedawca oleju opałowego. Nabywcami oleju były w większości osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Spółka odbierała od nabywców oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju na cele opałowe, które były następnie podstawą zwolnienia z podatku akcyzowego. W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalono, że część uzyskanych przez skarżącą spółkę oświadczeń zawiera dane niezgodne z rzeczywistością. Warto podkreślić, że w wypadku opodatkowania osób posiadających wyroby akcyzowe, od których nie uiszczono akcyzy w prawidłowej wysokości, możliwość weryfikacji takiej okoliczności jest jeszcze mniejsza niż w zarysowanym powyżej stanie faktycznym z wyroku Trybunału Konstytucyjnego¹⁴.

¹⁴ Powyższa problematyka była obszernie prezentowana przez K. Lasińskiego-Suleckiego i T. Sławińską-Choryło w referacie pt. *Jednokrotność opodatkowania akcyzą*, wygłoszonym podczas konferencji TBSP Uniwersytetu Jagiellońskiego 11 kwietnia 2020 r.

6. Podsumowanie

Nie sposób zaaprobować – jako zgodnego z zasadami ogólnymi prawa UE czy zasadami konstytucyjnymi – rozwiązania, w którym podmiot objęty jest zakresem opodatkowania akcyzą z uwagi na okoliczności, których weryfikacji przy zastosowaniu racjonalnych (czy tym bardziej jakichkolwiek) środków nie ma szansy skutecznie przeprowadzić. Trzeba jednak podkreślić, że Trybunał Sprawiedliwości w sprawie WR dopuścił możliwość opodatkowania akcyzą podmiotu, który nie mógł racjonalnie posiadać wiedzy o tym, że został objęty zakresem podmiotowym (i przedmiotowym) opodatkowania.

Bibliografia

298

- Arnulf A., *The General Principles of EEC Law and the Individual*, Leicester–London 1990.
- Lasiński-Sulecki K., *Zakres przedmiotowy akcyz. Wybrane problemy na tle prawa unijnego i polskiego*, [w:] P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016.
- Lasiński-Sulecki K. (red.), *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000.
- Morawski W., *Świadomość jednostki jako warunek bycia dłużnikiem celnym na tle wybranych wyroków TS UE oraz sądów polskich*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2014, nr 4.
- Tridimas T., *The General Principles of EU Law*, Oxford 2006.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz. L 76 ze zm.).
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9).
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 58).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 ze zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1542).

Streszczenie

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym pozwalają na opodatkowanie podmiotów, które mogą być całkowicie nieświadome tego, że znalazły się w sytuacji objętej zakresem opodatkowania. Co więcej, z łatwością można wyobrazić sobie przypadki, w których podmioty te nie mają rozsądnych możliwości weryfikacji tego, czy stan faktyczny, w jakim się znalazły, wiąże się z objęciem zakresem opodatkowania akcyzą. W ocenie autora takie rozwiązania są co najmniej wątpliwe zarówno w świetle zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej, jak i zasad konstytucyjnych.

Słowa kluczowe: pewność prawa, proporcjonalność, świadomość, wiedza

Mariola Lemonnier¹

Podatki i inne publiczne ciężary we francuskim sektorze bankowym

1. Wprowadzenie

Bankowość światowa, w tym także francuska, w ostatnim dziesięcioleciu została postawiona przed potrójnym wyzwaniem: regulacyjnym, ekonomicznym i technologicznym. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera problem konkurencyjności francuskich banków, które z roku na rok doświadczają wzrostu obciążeń podatkowych i kosztów wewnętrznych. W czasie kryzysu utrzymanie poziomu danin pochodzących z bankowości stanowi poważny problem dla europejskiej konkurencji na rynku finansowym.

301

2. Znaczenie sektora bankowego we Francji

Sektor bankowy we Francji dysponuje ponad 350 tys. miejsc pracy, 38 tys. oddziałów bankowych, liczy ponad 60 tys. bankomatów. Bankowość (w szerokim znaczeniu) generuje około 2,5% krajowego PKB i zarządza 1900 miliardami euro w samych depozytach². Od 1984 r. w terminologii finansowej zamiast określenia „bank” występuje określenie „instytucja kredytowa”, które obejmuje banki komercyjne (fr. *banques commerciales*), banki mutuelle (*banques mutualistes*), oddziały banków z krajów ekstra UE (fr. *succursales*

¹ Mariola Lemonnier – doktor habilitowana, profesor UŁ, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0003-3277-9568>

² P. Suet, M.-L. Dallemagne, *Banques et impôts en France*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131, Finance et fiscalité, s. 84–85.

de banques de pays tiers), komunalne kasy oszczędnościowo-kredytowe (fr. *caisses de crédit municipal*), wyspecjalizowane instytucje kredytowe (fr. *établissements de crédit spécialisés*)³. Od 2009 r. europejskie dyrektywy dotyczące usług płatniczych wprowadziły nowe kategorie przedsiębiorstw, takie jak instytucje płatnicze czy instytucje pieniądza elektronicznego. Duża liczba instytucji kredytowych i płatniczych we Francji nie świadczy jednak o istotnym wpływie wszystkich instytucji finansowych na francuską gospodarkę. Sektor bankowy zawsze pozostawał wysoce skoncentrowany na dużych bankach – BNP, Société Générale, Crédit Agricole, Crédit Mutuel, Banque Postale, ponieważ one odpowiadają za około 90% działalności sektora⁴. Oznacza to, że to właśnie one wywierają głównie wpływ na gospodarkę. Cały system finansowy, na który składają się instytucje kredytowe i płatnicze, podlega kontroli Ministerstwa Gospodarki i Finansów za pośrednictwem Banque de France, który ma szczególną wiedzę na temat rynku międzybankowego i systemów rozliczeniowych. Ze swojej strony ACPR (Autorité de Contrôle Prudentiel et des Résolutions) zastrzegła sobie rolę nadzorowania i skutecznej kontroli wszystkich instytucji kredytowych w zakresie przestrzegania prawa i regulacji bankowych, w tym także konsumenckich. W szczególności monitoruje wypłacalność i płynność instytucji kredytowych oraz zapewnia przestrzeganie zasad mających na celu ochronę klientów bankowych. Organizacji tej przewodniczy gubernator Banque de France⁵.

We Francji przeciętny poziom obciążeń obejmujący wszystkie podatki i składki wyniósł w 2012 r. 63% dla banków francuskich, obecnie średnio jest to ponad 50%. Waga sektora w należnościach podatku VAT wynosi w ostatnich latach odpowiednio 6,2% i 9,5%. Daniny wysoko obciążają sektor, a przez to także zdolność kredytową banków we Francji.

3. Banki w publicznych dochodach podatkowych

Opodatkowanie jest swoistą sztuką definiowania i regulowania czegoś, co nie zawsze jest obserwowalne. We Francji struktura pierwszych podatków bezpośrednich, tzw. czterech starych podatków, i ich podstawy miały

³ France Conso Banque, *Le système bancaire*, 2021, <https://www.franceconsobanque.fr/vos-droits/le-systeme-bancaire> (dostęp: 29.01.2021).

⁴ C. Valenduc, *La crise financière et la taxation des banques: où en est-on?*, „Reflets et perspectives de la vie économique” 2017, vol. LVI, no. 1, s. 105–116, <https://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2017-1-page-105.htm> (dostęp: 29.01.2021).

⁵ L’Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution (ACPR), *Qu’est-ce que l’ACPR?*, b.r., <https://acpr.banque-france.fr/lacpr/presentation/quest-ce-que-lacpr> (dostęp: 15.02.2021).

właśnie na celu „zbliżanie się” do poziomu zdolności podatkowej, której nie dawało się dokładnie zmierzyć. Taka zdolność, w kontekście otrzymywania niedoskonałych informacji, powodowała, że opodatkowanie często opierało się na definicjach prawnych, które w mniejszym lub większym stopniu pokrywały się z rzeczywistością gospodarczą i starały się ją uchwycić. Ponieważ finanse są szczególnie elastycznym i zmieniającym się zjawiskiem, a podatki z punktu widzenia podatnika, który je płaci, są uszczerbkiem w majątku, innowacje finansowe często były efektem poszukiwania środka, który pozwalał uniknąć płacenia podatku⁶. Od 2017 r. francuskie banki osiągały dobre wyniki, pomimo że na rynku dominowały niskie stopy procentowe, a banki działały w wyjątkowo niekorzystnym środowisku podatkowym. W latach 2010–2017 francuskie banki musiały zaakceptować wzrost obowiązkowych danin (wzrost netto o 3,5 mld euro, czyli około 25%)⁷. Zmiana ta wynikała głównie z gwałtownego wzrostu składek specyficznych dla sektora bankowego, w szczególności Jednolitego Funduszu Restrukturyzacji i Uporządkowanej Likwidacji. W ciągu pięciu lat, od 2013 do 2017 r., średnia stawka składki do funduszu wynosiła 46%⁸. Udział instytucji z sektora finansowego we wszystkich obowiązkowych daninach stanowił 4,9% w 2010 r., 5,2% w 2012 r. i 5,3% w 2013 r., co oznacza systematyczny wzrost o około 10% tylko w tym okresie. Miliard euro dodatkowych podatków w sektorze bankowym oznacza do 10 mld euro mniej kredytów dla francuskiej gospodarki. Należy także dostrzegać koszty pośrednie wynikające z pełnienia przez banki funkcji świadczenia różnych usług dla administracji podatkowej⁹.

303

Poziom opodatkowania banków zależy także od konkurencji, na którą narazona jest działalność bankowa, w szczególności w związku z pojawieniem się nowych graczy w niektórych rodzajach działalności, nowych technologii oraz podmiotów z równoległego systemu bankowego¹⁰. Zasadniczo obciążenia podatkowe ponoszone przez banki opierają się w całości lub części na czynnikach produkcji, co ma negatywny wpływ na inflację, inwestycje, zatrudnienie i konkurencyjność¹¹. Pierwszym źródłem

⁶ Niektóre z tych innowacji mają ogólnie sens. Oprócz logiki uwspólnienia czy korzyści skali w zarządzaniu rozwój na przykład funduszy sekurytyzacyjnych (który przekształca portfel aktywów w jeden papier wartościowy) był częściowo wynikiem poszukiwania minimalizacji wynikającej z tego opodatkowania. Zyski kapitałowe zrealizowane z aktywów portfela nie będą opodatkowane, o ile z punktu widzenia oszczędzającego pozostają niezrealizowane w funduszu.

⁷ P. Suet, M.-L. Dallemagne, *Banques et impôts...*, s. 77.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Federation Bancaire Francaise, *La taxation du secteur bancaire...*

¹⁰ A. Trannoy, J.-P. Nicolai, *De l'utilité de l'impôt pour freiner l'effet de levier du «hors-bilan» des banques*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131, s. 164–165.

¹¹ OCDE, *Principes fondamentaux en matière de fiscalité*, [w:] *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Paris 2014, s. 31–34, <https://doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>

dochodu dla państwa jest podatek PIT – ze względu na wysokość wynagrodzeń wypłacanych przez banki. Należy również wspomnieć o szczególnym charakterze związanym z działalnością bankową¹².

Banki francuskie wnoszą także do budżetu państwa składki specyficzne dla działalności bankowej, które w ostatnich latach znacznie wzrosły, w tym opłatę systemową do jej uchylecia 1 stycznia 2019 r. (350 mln euro w 2018 r.) i wkład francuskiego sektora bankowego do Europejskiego Funduszu na Rzecz Restrukturyzacji i Uporządkowanej Likwidacji, który zebrał ponad 15 miliardów euro w ciągu dziewięciu lat¹³. Niestety, brak możliwości odliczenia składki systemowej i składek na fundusze naprawcze oznaczał dodatkowy koszt w wysokości około 900 mln euro w latach 2015–2018¹⁴. Sektor bankowy został podwójnie obciążony. W ocenie praktyków penalizacja francuskich banków jest anomalią, bo z badania opublikowanego przez EBC we wrześniu 2015 r. wynikało, że Francja jest jednym z nielicznych krajów strefy euro, w których kryzys finansowy nie wpłynął istotnie na deficyt i dług publiczny¹⁵.

Kolejny podatek, który ponoszą francuskie banki, to solidarnościowa składka społeczna przedsiębiorstw (fr. *la Contribution Sociale de Solidarité des Sociétés* – C3S). W 2017 r. instytucje kredytowe zapłaciły 488 mln euro, 476 mln euro w 2016 r. Tendencja wzrostowa wpłat jest w dalszym ciągu zauważalna. Utrzymanie C3S tylko dla dużych przedsiębiorstw zwiększyło zakłócenia ze szkodą dla sektora finansowego, ponieważ sektor finansowy składa się prawie w całości z dużych podmiotów.

Kwota brutto podatku od osób prawnych zapłacona przez podmioty bankowe za 2017 r. wyniosła około 4,7 mld euro. Spadek stawek podatku od osób prawnych został we Francji zainicjowany już dawno. Wpływ spadku stawek na banki jest jednak marginalny, ponieważ stanowi mniej niż jedną trzecią obciążenia podatkowego.

Francja pozostaje krajem, w którym nominalna stawka CIT jest wysoka. Podlega ona co roku obniżeniu i obecnie dla większości spółek sektora

¹² J. Boissinot, M. Taly, *Finance et fiscalité, fiscalité et finance: un couple improbable, inconfortable et fusionnel*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131, s. 11–23.

¹³ Art. 235 ter ZE, Code général des impôts (CGI), Ogólny Kodeks Podatkowy, fr. „assujettit, à compter du 1er janvier 2011, certaines entreprises du secteur bancaire relevant de la compétence de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR) à une taxe de risque systémique”; Bofip, La taxe est due jusqu'en 2018. Elle est abrogée à compter du 1er janvier 2019 (loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, art. 26). I. Champ d'application A. Personnes assujetties 10 Les personnes, 03/02/2016, BOI-TFP-RSB.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ L. Quignon, *Spécificités et évolution récente de la fiscalité bancaire*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131, s. 89–90.

finansowego wynosi 26,5%, by za rok zostać obniżona do 25%¹⁶. Stawka reszty mniejszych podmiotów wynosi 15% bez obniżenia, także od 2022 r.¹⁷

Nie należy zapominać o innych podatkach. Jako przykład może posłużyć podatek transportowy – lokalny wkład pracodawców, który umożliwia finansowanie transportu publicznego. Płacą go wszystkie firmy zatrudniające więcej niż jedenastu pracowników, a siedziba spółki znajduje się na obrzeżach komunikacji miejskiej. Podobnie roczny podatek od biur w Île-de-France, regionie paryskim, dotyczy lokali wykorzystywanych jako biura, lokale handlowe, magazyny i parkingi. Koszt powyższych podatków może szybko wynieść miliony euro dla instytucji finansowych.

Wreszcie francuskie banki, podobnie jak wszystkie podmioty, płacą podatki lokalne. W 2010 r. szczególnie dotknęło je przekształcenie podatku od działalności gospodarczej w terytorialną składkę ekonomiczną (fr. *contribution économique territoriale* – CET). Dla przykładu w 2010 r. sektor finansowy zapłacił 1,65 mld euro, co stanowiło 8,6% całkowitego dochodu z tego podatku. Udział był wyższy niż z podatku od działalności zawodowej (fr. *taxe professionnelle*), który wcześniej wynosił 5%. Jeśli od tego czasu wkład do społeczności lokalnych utrzymuje się na względnie stabilnym poziomie, to głównie z powodu racjonalizacji tworzenia banków na terenie pozametropolitalnej Francji oraz transformacji modelu dystrybucji produktów bankowych.

Banki francuskie od dawna odgrywają istotną rolę w przekazywaniu informacji o dochodach i oszczędnościach za pośrednictwem systemu Ficoba – Fichier national des comptes bancaires et assimilés¹⁸, który jest zasilany komputerowo przez banki, oraz jednolitego formularza fiskalnego, który każda instytucja finansowa przesyła do administracji skarbowej

¹⁶ Por. niektóre opinie negujące obniżanie stawek CIT; P. Suet, M.-L. Dallemagne, *Banques et impôts...*, s. 84–85: „Wbrew obiegowej opinii obniżenie stawki podatku dochodowego od osób prawnych niekoniecznie sprzyja akcjonariuszom, a gospodarka podatkowa nie pozostanie w bilansach spółek. Powodem jest to, że CIT ma cechy w dużej mierze neutralnego podatku: jego wysokość ma niewielki wpływ na zwrot z kapitału i zachowania firm w zakresie produkcji i zatrudnienia. Jak inaczej myśleć, że wielkie gospodarki były w stanie prosperować w okresie powojennym przy stawkach podatkowych na poziomie około 50%? Rosnąca otwartość granic i rynków kapitałowych jest dużym przełomem, a duża część neutralności CIT zostaje utracona. Obniżenie od razu ulgi podatkowej dla firm w kraju, który inicjuje obniżkę, zanim podatek odzyska (prawie) neutralność, pod wpływem strategicznej reakcji innych krajów. To właśnie napędza wyścig, ostatecznie dość daremny, ale bardzo destabilizujący dla finansów publicznych, do obniżenia stawek podatkowych”.

¹⁷ *Le guide complet sur la fiscalité des entreprises [Impôts, Taxes, Régimes]*, b.r., <https://monexpertdudroit.com/fiscalite-entreprise/> (dostęp: 15.02.2021).

¹⁸ Krajowy spis rachunków bankowych i podobnych rachunków (Ficoba) zawiera listę wszystkich rachunków bankowych otwartych we Francji: rachunków bieżących, rachunków oszczędnościowych, rachunków papierów wartościowych itp.

w celu wypełnienia zeznania podatkowego¹⁹. Francuskie banki dołożyły w ostatnich latach znacznych wysiłków w walce z oszustwami podatkowymi. Odgrywają kluczową rolę we wdrażaniu automatycznej wymiany informacji finansowych. Samo wdrożenie oszacowano w 2014 r. w przedziale od 200 do 300 mln euro dla francuskich instytucji finansowych. Wyzwaniem dla instytucji finansowych jest identyfikacja posiadaczy rachunków niebędących rezydentami i złożenie deklaracji do administracji podatkowej ich kraju rezydencji, a także wdrożenie procesów kontroli niezbędnych do zapewnienia zgodności.

Spółki z siedzibą we Francji, których kapitalizacja rynkowa na 1 grudnia 2020 r. przekraczała miliard euro, o których mowa w art. 235 ter ZD Ogólnego Kodeksu Podatkowego, płacą podatek od transakcji finansowych (fr. *Taxe sur les transactions financières* – TTF)²⁰.

Wdrożony we Francji od 2012 r. podatek od transakcji finansowych to podatek mający zastosowanie do akcji francuskich spółek o kapitalizacji rynkowej przekraczającej miliard euro na rynku regulowanym. Pierwotna stawka 0,1% obecnie wynosi 0,3% ceny nabycia papieru. Wraz ze spadkiem opłat maklerskich i pojawieniem się tanich brokerów podatek ten staje się coraz bardziej widoczny i dlatego nie można go pominąć w rentowności inwestycji giełdowej. Kupno i sprzedaż takiej samej ilości papierów wartościowych w ciągu dnia kompensują wartości i są wyłączone z zakresu podatku. Krótka sprzedaż jest również wykluczona, pod warunkiem że pozycja zostanie wycofana przed zamknięciem miesiąca giełdowego. Podatek TTF nie dotyczy nowych emisji akcji, dotyczy nieco ponad 140 spółek giełdowych. Wpływy z podatku od transakcji finansowych przeznaczane są na pomoc rozwojową w krajach uboższych, finansują też budżet państwa francuskiego. W 2016 r. podatek od transakcji finansowych przyniósł 983 mln euro, z czego 450 mln trafiło do budżetu państwa, a 533 mln na pomoc rozwojową, w 2017 r., przy podwyżce stóp procentowych do 0,2%, suma podatku wyniosła 1,45 mld euro, z czego 652 mln trafiło do budżetu państwa, a 798 mln na pomoc rozwojową. Rok 2018 przyniósł 1,5 mld euro, w tym 693 mln wpłynęło do budżetu państwa, a 798 mln dla pomocy rozwojowej. Pierwsze osiem miesięcy 2020 r. przyniosły ogólnie 1,2 mld euro²¹.

Podatek od transakcji finansowych jest jednym z instrumentów regulacji fiskalnej, które systematycznie pojawiają się we francuskiej debacie publicznej. Pomysł „skorygowania” rynków finansowych poprzez opo-

¹⁹ M. Taly, *Fraude fiscale: une nouvelle donne*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131, s. 237–240.

²⁰ Por. J. Tobin, *A Proposal for International Monetary Reform*, „Eastern Economic Journal” 1978, vol. 4, no. 3–4.

²¹ *Une taxe sur les transactions financières vous apportera plus que prévu*, „Les Echos”, 16 września 2020.

datkowanie transakcji, broniony przez Johna Maynarda Keynesa w latach trzydziestych XX w.²², został wprowadzony w 2012 r.²³ Inspirowany był również koncepcją Jamesa Tobina²⁴, chociaż miał on mieć zastosowanie tylko do międzynarodowych transakcji pieniężnych. Podatek TTF²⁵ wszedł w życie we Francji 1 sierpnia 2012 r. w międzynarodowym kontekście negocjacji dyrektywy Komisji Europejskiej mającej na celu wprowadzenie TTF w całej Unii Europejskiej. Z TTF wpłynęło około 700 mln euro do francuskiego budżetu państwa w 2013 r. i 750 mln euro w 2014 r.²⁶ Jednak

²² Jednym z pierwszych, który podnosił pomysł wprowadzenia podatku od obrotu papierów wartościowych, był J.M. Keynes w 1936 r. W pracy *Ogólna teoria zatrudnienia, odsetek i pieniędzy* argumentował, że nadmierne spekulacje niedoinformowanych graczy mogą tylko zwiększyć zmienność i że należy zmniejszyć liczbę spekulantów, aby nigdy nie zajmowali dominującej pozycji. Keynes był w pełni świadomy, że trzeba znaleźć równowagę między potrzebą uniknięcia baniek spekulacyjnych a potrzebą utrzymania dobrego finansowania realnej gospodarki.

²³ AMF, *Fédération Bancaires Française, Information et Relations extérieures Taxe sur les transactions financières: un mauvais coup pour les entreprises et la croissance en Europe*, Paris 2014. Dla ekonomisty finansowego uderzające jest, jak wiele współczesnych debat na ten temat wydaje się nadal naznaczonych teoretycznymi argumentami omawianymi w latach trzydziestych i osiemdziesiątych ubiegłego wieku. W debatach tych nie wykorzystuje się lepszego zrozumienia, jakie zdobyliśmy na temat tego typu rynków, w szczególności dzięki rozwojowi badań empirycznych.

²⁴ Laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii James Tobin zajął się tym tematem pod koniec lat siedemdziesiątych XX wieku. Nazwa podatku przyjęła się w 1972 r. Tobin zaproponował wprowadzenie podatku od transakcji finansowych w ramach międzynarodowego systemu walutowego, w którym system kursu walutowego jest elastyczny, a przepływ kapitału wolny. Mówił on o wprowadzeniu „ziarnka piasku do dobrze naoliwionej mechaniki rynków”, a tym samym o ograniczeniu przepływu kapitału, aby umożliwić lepszą skuteczność polityki pieniężnej.

²⁵ Code général des impôts, Sekcja XX: Podatek od transakcji finansowych (art. 235 ter ZD). Artykuł 235 ter ZD: „Une taxe s’applique à toute acquisition à titre onéreux d’un titre de capital, au sens de l’article L. 212-1 A du code monétaire et financier, ou d’un titre de capital assimilé, au sens de l’article L. 211-41 du même code, dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger, au sens des articles L. 421-4, L. 422-1 ou L. 423-1 dudit code, que son acquisition donne lieu à un transfert de propriété, au sens de l’article L. 211-17 du même code, et que ce titre est émis par une société dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d’euros au 1er décembre de l’année précédant celle d’imposition. L’acquisition, au sens du premier alinéa, s’entend de l’achat, y compris dans le cadre de l’exercice d’une option ou dans le cadre d’un achat à terme ayant fait préalablement l’objet d’un contrat, de l’échange ou de l’attribution, en contrepartie d’apports, de titres de capital mentionnés au même premier alinéa. Les titres représentant ceux mentionnés audit premier alinéa émis par une société, quel que soit le lieu d’établissement de son siège social, sont soumis à la taxe” – Article 235 ter ZD, 2019, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037989952/2019-01-01 (dostęp: 15.02.2021).

²⁶ ANNEXE – TCA – Taxe sur les transactions financières – Liste des sociétés françaises dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d’euros, 2020, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9789-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000467-20201223> (dostęp: 15.02.2021).

jego wpływ na transakcje spowodował znaczny spadek obrotów – o około 20% na rynku regulowanym, gdy został wprowadzony, i o 10% w średnim okresie według AMF (Autorité des Marchés Financiers). Te same spostrzeżenia poczyniono, gdy porównywalny podatek został wprowadzony w Szwecji i we Włoszech.

Sektor finansowy odegrał ważną rolę w wywołaniu kryzysu gospodarczego w 2008 r., a władze publiczne i podatnicy francuscy musieli ponieść jego koszty. W tych warunkach TTF miał być rekompensatą i pewną formą sankcji nałożonej na głównych aktorów kryzysu finansowego. Uznano, że sektor finansowy musi wnieść większy i sprawiedliwszy wkład do budżetu i społeczności. Stwierdzono wówczas, że sektor finansowy korzystał z „niedopodatkowania”, ponieważ między innymi nie podlegał podatkowi VAT.

4. Podatek od wartości dodanej – TVA

308 Z niepodlegającego odliczeniu podatku VAT, który ma prawie taką samą wagę w budżecie jak podatek dochodowy od osób prawnych wśród podatków płaconych przez banki we Francji, sektor bankowy może odzyskać tylko niewielką część poniesionego podatku VAT. Rzeczywiście, ze względu na pochodzenie podatku VAT oraz w celu zachowania finansowania gospodarki postanowiono nie obciążać tym podatkiem odsetek otrzymywanych przez banki. Wybór ten pozwala uniknąć fakturowania podatku VAT podmiotom gospodarczym, które nie mogą go odzyskać (np. osobom fizycznym), ale prowadzi do powstania trwałego opodatkowania przedsiębiorstw podlegających VAT. Wszystkie inwestycje dokonywane przez banki są obciążone podatkiem VAT nieodliczanym w obiegu gospodarczym. Tę niedogodność można by zniwelować za pomocą mechanizmu opcji opodatkowania transakcji z przedsiębiorstwami, ale pogląd ten doprowadziłby do pojawienia się różnych stóp procentowych dla osób fizycznych czy przedsiębiorstw²⁷. Władze publiczne we Francji nigdy tego nie dokonały, nawet jeśli europejska dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁸ w sprawie podatku VAT by tego nie zabraniała (art. 137).

Usługi finansowe i bankowe z natury rzeczy powinny wchodzić w zakres opodatkowania VAT. Duża część usług jest jednak zwolniona

²⁷ P. Suet, M.-L. Dallemagne, *Banques et impôts...*, s. 79.

²⁸ Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.

z opodatkowania VAT, niewielka jest opodatkowana. Jednakże dla usług finansowych i bankowych we Francji możliwy jest wybór opodatkowania – tzw. *par l'option*. Fakultatywne zwolnienie z podatku VAT odsetek i produktów bankowych nie stanowi korzyści podatkowej dla banków ani podmiotów świadczących usługi finansowe czy inwestycyjne. Pociąga za sobą nieodliczaną kwotę VAT w wysokości ponad 4 mld euro rocznie we Francji. Zwolnienie przewidziane dla podmiotów bankowych i finansowych w art. 261 C Ogólnego Kodeksu Podatkowego²⁹ obejmuje wszystkie operacje udzielania i negocjacji kredytu, a także zarządzanie kredytem prowadzone przez osobę, która go udzieliła. Wpływy, takie jak odsetki i wynagrodzenie porównywalne z odsetkami, są zatem zwolnione z VAT. Są to opłaty za czas oczekiwania na kredyt, opłaty za zobowiązanie się do udzielenia kredytu, otwarcie lub potwierdzenie kredytu, opłaty za przekroczenie salda debetowego itp., wymienione w art. 23 O aneksu IV do Ogólnego Kodeksu Podatkowego.

Zwolnione z podatku VAT są również wynagrodzenia związane z operacjami kredytowymi inne niż odsetki, takie jak prowizja za otwarcie akredytywy otrzymanej w przypadku udostępnienia kredytu klientowi w innym banku czy opłaty za wniosek o kredyt.

Udzielanie i negocjowanie kredytu, a także zarządzanie kredytem przez osobę, która go udzieliła, są zwolnione z podatku VAT³⁰. Artykuł 70 akapit drugi załącznika III do Ogólnego Kodeksu Podatkowego stanowi, że operacje, które są związane z działalnością bankową i finansową, to znaczy operacje, które zwykle przeprowadzane są w normalnie wykonywanej działalności przez specjalistów w zakresie obrotu papierami wartościowymi i pieniędzmi, mogą podlegać podatkowi VAT fakultatywnie, jeżeli są wykonywane przez inne osoby, dla których stanowią główną działalność (VAT fakultatywny).

Konsekwencje zwolnienia z VAT (które *a contrario* są wymieniane jako utrudnienia opodatkowania VAT) są bardzo różnie oceniane. Zwolnienie z opodatkowania wprowadzono raczej z technicznych i zróżnicowanych

²⁹ BOPFIP,IMPOTS. GOUV.fr., „Les opérations de nature bancaire ou financière sont exonérées de la TVA en application de l'article 261 C du code général des impôts (CGI). Néanmoins, certaines de ces opérations peuvent être imposables de plein droit (BOI-TVA-SECT-50-10-20) ou faire l'objet d'une option (BOI-TVA-SECT-50-10-30)”. BOPFIP,IMPOTS. GOUV.fr, TVA – Régimes sectoriels – Opérations bancaires et financières – Champ d'application – Opérations exonérées, b.r., <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1839-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-SECT-50-10-10-20200506> (dostęp: 21.01.2021).

³⁰ Pojęcie negocjacji zostało wyjaśnione przez Francuską Radę Stanu decyzją z dnia 11 grudnia 1992 r. (Nr 119138, Firma Chaumontaise pomocy i finansowania) z jednej strony oraz z drugiej strony przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich decyzją z dnia 13 grudnia 2001 r. (Aff. C-235/00, CSC Financial Services Ltd., ECLI:EU:C:2001:696).

powodów. Były nimi między innymi trudności w wyliczeniu podstawy każdej transakcji w przypadku pośredników z usługami kompleksowymi, brak prostego mechanizmu wyliczenia podstawy opodatkowania. Perfekcyjne obciążenie podatkowe w sektorze powinno być ponoszone przez instytucję pośredniczącą w stosunku do jej marży, odpowiadałaby wtedy za wartości realnie wytworzone w instytucji finansowej. Nie powinna być ona obliczana na podstawie zysku czy oprocentowania, które jest ponoszone przez klientów banku. Zwolnienia VAT zaburzają łańcuch VAT i sektor ma nieodliczane koszty, które musi ponosić. Wynika z tego efekt kaskady kosztów. Brak odliczeń niszczy konkurencyjność sektora finansowego na terytorium państwa, podwyższa koszty ponoszone przez banki, ubezpieczenia i powoduje niekonkurencyjność w stosunku do sektora Fintech, który jest we Francji coraz silniejszy.

Zwolnienie z VAT powoduje, że banki rzadko sięgają do zewnętrznych instytucji wykonawczych, bo nie chcą ponosić kosztu tego podatku. Taki system zwolnień powoduje integrację wertykalną na rynku, ma wpływ na poziom konkurencyjności na rynku finansowym, a zwolnienie zachęca do zastosowania obcego prawa właściwego dla zakupów w sektorze, w celu zwiększenia wysokości odliczenia.

5. Wnioski

Poziom rentowności banków jest dziś wszędzie historycznie niski i znacznie niższy niż w przypadku działalności pozabankowej. Sytuacja ta, utrzymywana w warunkach niskich stóp procentowych, spowalnia zdolność instytucji kredytowych do finansowania gospodarki i jest faktem, który przepisy podatkowe powinny uwzględnić. Pojawienie się technologii cyfrowych i rozwój finansowania rynkowego prowadzą do zwiększonej konkurencji w niektórych segmentach działalności ze strony nowych podmiotów lub równoległego systemu bankowego. Gdy przedsiębiorstwa te mają status instytucji kredytowych, podlegają od razu takim samym obciążeniom jak banki. Jeśli tak nie jest, mogą pojawić się zniekształcenia, których nie należy lekceważyć. W tym kontekście szczególnie podkreśla się problem konkurencyjności francuskich banków, które z roku na rok doświadczają wzrostu obciążeń podatkowych. Zwolnienia podatkowe nie są oceniane przez bankowość jako zaleta w samym sektorze finansowym. Sektor jest obciążany wieloma zadaniami wykonywanymi wobec państwa – począwszy od ochrony systemu przed transakcjami niedozwolonymi, przesyłaniem informacji do administracji skarbowej, czynnościami

mi przelewu automatycznego na rzecz fiskusa itp., a ponoszone przez banki koszty rosną. Dostosowanie bankowości czy ubezpieczeń do współczesnych wymagań technicznych, które służą nie tylko klientom banku, ale i bezpieczeństwu finansowemu państwa, jest oceniane jako bardzo kosztowne dla sektora i w dodatku bez prawa do odliczenia podatku. Stanowi to oczywiście barierę dla inwestycji technicznych w sektorze.

Bibliografia

- AMF, Fédération Bancaire Française, *Information et Relations extérieures Taxe sur les transactions financières: un mauvais coup pour les entreprises et la croissance en Europe*, Paris 2014.
- Boissinot J., Taly M., *Finance et fiscalité, fiscalité et finance: un couple improbable, inconfortable et fusionnel*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131.
- France Conso Banque, *Le système bancaire*, 2021, <https://www.franceconsobanque.fr/vos-droits/le-systeme-bancaire/> (dostęp: 29.01.2021).
- L' Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution (ACPR), *Qu'est-ce que l'ACPR?*, b.r., <https://acpr.banque-france.fr/lacpr/presentation/quest-ce-que-lacpr> (dostęp: 15.02.2021).
- Le guide complet sur la fiscalité des entreprises [Impôts, Taxes, Régimes]*, b.r., <https://monexpertdroit.com/fiscalite-entreprise/> (dostęp: 15.02.2021).
- OCDE, *Principes fondamentaux en matière de fiscalité*, [w:] *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Paris 2014, <https://doi.org/10.1787/9789264225183-5-fr>
- Quignon L., *Spécificités et évolution récente de la fiscalité bancaire*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131.
- Suet P., Dallemagne M.-L., *Banques et impôts en France*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131.
- Taly M., *Fraude fiscale: une nouvelle donne?*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131.
- Tobin J., *A Proposal for International Monetary Reform*, „Eastern Economic Journal” 1978, vol. 4, no. 3–4.
- Trannoy A., Nicolai J.-P., *De l'utilité de l'impôt pour freiner l'effet de levier du «hors-bilan» des banques*, „Revue d'économie financière” 2018, n. 131.
- Une taxe sur les transactions financières vous apportera plus que prévu*, „Les Echos”, 16 września 2020.
- Valenduc C., *La crise financière et la taxation des banques: où en est-on?*, „Reflets et perspectives de la vie économique” 2017, vol. LVI, no. 1, s. 105–116, <https://www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2017-1-page-105.htm> (dostęp: 29.01.2021).

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).

Streszczenie

Znaczenie sektora finansów prywatnych dla dochodów państwa jest zawsze oceniane jako publicznie duże. We Francji jest to sektor, który przynosi wiele korzyści z eksportu kapitału, ale jest również korzystny z punktu widzenia budżetu państwa. Opracowanie przedstawia przekrój danin publicznych, które stanowią największy ciężar dla sektora bankowego we Francji. Oprócz klasycznych podatków zwracają uwagę obciążenia makroostrożnościowe, które funkcjonują w ramach prawnych Jednolitego Funduszu Restrukturyzacji i Uporządkowanej Likwidacji. Podatek od transakcji finansowych jest najczęściej dyskutowanym przyczynkiem dla francuskiego budżetu, chociaż część jego wpływów idzie na pokrycie kosztów pomocy innym krajom. Zróżnicowaniu w sposobach poszukiwania dochodów budżetowych na rynku finansowym towarzyszy we Francji wielość celów, na jakie niektóre z nich są przeznaczane. W opracowaniu omówiono także fakultatywne, dobrowolne opodatkowanie VAT w bankowości, które ciągle jest możliwe, ale ogólnie podchodzi się do niego z niezmienną ostrożnością.

312

Słowa kluczowe: podatki, system prawa francuskiego, sektor finansowy, bankowość

*Hanna Litwińczuk*¹

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Przyczyny i problemy w praktyce podatkowej

1. Przyczyny wyodrębnienia źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych i jego braku w podatku dochodowym od osób prawnych w świetle nauki o podatkach

313

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych ukształtowała się historycznie jako konstrukcja oparta na katalogu źródeł przychodów, z których dochody są następnie sumowane i tworzą dochód podatkowy, natomiast u podstaw konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych legła koncepcja dochodu podatkowego z pominięciem źródeł przychodu.

Przyczyny tej odmienności wynikały z trudności, jakie wiązały się z wypracowaniem normatywnej definicji dochodu dla celów jego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W nauce o podatkach wykształciły się różne teorie dochodu, wśród których do najstarszych i najbardziej znanych należą teoria źródeł i teoria czystego przyrostu majątkowego². W konfrontacji z celami i zasadami opodatkowania teorie te okazały się jednak bezużyteczne, gdyż zdefiniowany za ich pośrednictwem dochód był zbyt szeroki, zbyt wąski lub trudny do skwantyfikowania dla potrzeb opodatkowania. W rezultacie, jak wskazuje się w doktrynie, ustawodawca podat-

¹ Hanna Litwińczuk – profesor doktor habilitowana, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, <https://orcid.org/0000-0002-8092-4152>

² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 630.

kowy zdecydował się na określenie dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób pragmatyczny, tj. wyodrębnił źródła przychodu, odzwierciedlające pewne sfery aktywności społecznej, zawodowej i gospodarczej osób fizycznych i zdefiniował dochód ze źródła przychodu, a opodatkowaniu poddał dochód będący sumą dochodów z poszczególnych źródeł. Dochód podatkowy, stanowiący sumę dochodów z poszczególnych źródeł przychodu, stał się w ten sposób normatywnym odpowiednikiem dochodu jako kategorii ekonomicznej³. Jednocześnie wyodrębnienie źródeł przychodów w zależności od polityki podatkowej mogło służyć ich łagodniejszemu lub silniejszemu opodatkowaniu.

Mimo że katalog źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych ukształtował się pod wpływem pragmatycznego podejścia ustawodawcy, to jednak zaliczenie przychodu do danego źródła powoduje problemy. W założeniu poszczególne źródła przychodu powinny być rozłączne, gdyż przychód może być zaliczony tylko do jednego źródła, jednakże ustawodawca nie określił całkowicie jasnych kryteriów, które pozwoliłyby na jednoznaczne przypisanie przychodu do danego źródła nazwanego lub zaliczenie do innych źródeł nienazwanych. Katalog źródeł przychodu nawiązujący do pewnych sfer życia społecznego i gospodarczego osoby fizycznej ma na celu zilustrowanie pod względem praktycznym pojęcia dochodu, którego istoty ekonomicznej, jak wspomniano, ustawodawca podatkowy nie definiuje. Podział na źródła przychodu nie odzwierciedla jednak zadowalająco rzeczywistości gospodarczej, powodując, że poszczególne przychody nie są w sposób całościowy ujęte w ramach danego źródła. Szczególnie trudne są te przypadki, gdy określona działalność generująca przychód łączy w sobie cechy właściwe dla dwóch źródeł przychodu, np. działalności gospodarczej i działalności wykonywanej osobiście, gdy działalność gospodarcza powiązana jest z inwestycją kapitałową albo gdy dana czynność prawna generuje przychody, które mogą być zaliczone do różnych źródeł przychodu. Liczne przykłady z polskiej praktyki podatkowej dowodzą, że kwalifikacji przychodu do jednego ze źródeł nie można dokonywać w sposób mechaniczny, gdyż czynność ta wymaga kompleksowego ujęcia wielu okoliczności rzutujących na właściwą kwalifikację podatkową przychodu⁴.

³ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2010, s. 245–246.

⁴ M. Jamróży, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka nie do rozwiązania*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10; B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 45.

Zupełnie inne podejście wykształciło się, jeśli chodzi o definicję dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Wynika to przede wszystkim z istoty tego podatku jako podatku korporacyjnego, obciążającego dochód spółek kapitałowych, których zasady opodatkowania nie mogą być ukształtowane według takich samych reguł jak w przypadku osób fizycznych. Pomimo tego, że wraz z ewolucją konstrukcji tego podatku jego zakres podmiotowy rozszerzył się o inne podmioty niebędące spółkami, to jednak dominującymi podatnikami tego podatku są spółki kapitałowe, które prowadzą działalność gospodarczą i nie mają sfery osobistej związanej z określonymi wydatkami. Jeden z czołowych teoretyków prawa podatkowego wskazał, że dochód podatkowy spółki kapitałowej jest równoznaczny z dochodem z działalności gospodarczej, który wyprowadza się z zysku bilansowego po odpowiednich korektach podatkowych⁵. Zysk bilansowy przedsiębiorstwa to przyrost czystego majątku przedsiębiorstwa uzyskany w określonym czasie. Skoro zysk bilansowy jako kategoria ekonomiczna i rachunkowa mógł być pozycją wyjściową dla określenia dochodu podatkowego, to nie było potrzeby wyodrębniania w tym podatku źródeł przychodu i określania dochodu podatkowego jako sumy dochodów z poszczególnych źródeł. Wprawdzie Polska odeszła w 1991 r. od definiowania dochodu podatkowego jako zysku bilansowego skorygowanego stosownie do przepisów podatkowych, jednakże nie zmienia to faktu, że wszelkie formy aktywności spółki jako przedsiębiorcy prowadzą do jednego wyniku finansowego, który ustawodawca podatkowy aż do 2018 r. definiował jako dochód podatkowy stanowiący nadwyżkę przychodów podatkowych nad kosztami ich uzyskania osiągniętą w roku podatkowym bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich zostały osiągnięte. Wszystkie bowiem rodzaje przychodów, czy to z działalności operacyjnej, czy finansowej, służyły wypracowaniu wyniku finansowego przedsiębiorcy, nazywanego w rachunkowości zyskiem brutto, a w ustawach podatkowych – dochodem podatkowym. Nawet jeśli w niektórych systemach podatkowych odrębnie opodatkowane są zyski kapitałowe (*capital gains*), to pod tym pojęciem rozumie się przyrost wartości aktywów, który zasadniczo podlega opodatkowaniu w momencie zbycia przez właściciela aktywa, którego wartość wzrosła (zysk zrealizowany), chociaż występują także przypadki opodatkowania zysków niezrealizowanych (np. *exit tax*)⁶.

⁵ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 440.

⁶ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018, s. 94 oraz H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 340–342.

2. Wyodrębnienie dwóch źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych a przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

W Polsce sposób definiowania dochodu podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych pozostał niezmienny aż do 2018 r., kiedy to ustawodawca wyodrębnił dwa źródła przychodu: zyski kapitałowe i inne źródła, przy czym zakres przychodów objęty tym pierwszym źródłem jest znacznie szerszy w porównaniu z przedstawionym wyżej rozumieniem pojęcia zysku kapitałowego. Celem wyodrębnienia tych źródeł, w intencji ustawodawcy wyrażonej w uzasadnieniu do projektu ustawy, było przeciwdziałanie pewnej strategii unikania opodatkowania, polegającej na sztucznym kreowaniu strat na operacjach finansowych i kompensowaniu ich z dochodem z działalności operacyjnej⁷. U podstaw nowej regulacji leżą zatem przesłanki antyabuzywne, a wyodrębnienie przychodów zaliczonych do zysków kapitałowych następuje według kryterium możliwości ich wykorzystania do sztucznego kreowania strat. Regulacja dotycząca wyodrębnienia źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych ma więc charakter normy szczególnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przy czym jej cechą charakterystyczną jest to, że jej treść normatywna nie wskazuje wprost na jej antyabuzyczny charakter i nie jest wymagane udowodnienie unikania opodatkowania⁸. Jeżeli przeciwdziałanie sztucznemu kreowaniu strat następowałoby za pośrednictwem ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, organ podatkowy musiałby udowodnić, że podatnik dokonał transakcji mającej na celu sztuczne wykreowanie straty i głównym lub jednym z głównych celów takiego ukształtowania transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej. Jeżeli przesłanki te nie zostałyby udowodnione, sposób ustalenia dochodu podatkowego byłby uznany za odzwierciedlający rzeczywistość gospodarczą. Przy zastosowaniu regulacji szczególnej dotyczącej wyodrębnienia źródeł przychodu strata ze źródła zyski kapitałowe nie może być skompensowana z dochodem z innych źródeł, nawet jeśli nie została sztucznie wykreowana i odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą.

⁷ Druk sejmowy nr 1878, s. 5–7.

⁸ M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEBS Tax World*, Amsterdam 2016, s. 73 i 487; P. Karwań, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 17. Do takich norm szczególnych należą np. regulacje *exit tax*, o zagranicznych spółkach kontrolowanych, o ograniczaniu zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów.

Podatnik jest *a priori* pozbawiony możliwości kompensowania strat, bez względu na to, czy miało miejsce unikanie opodatkowania, czy nie. Jest to uregulowanie niewątpliwie niekorzystne dla podatnika, gdyż odrywa się od rzeczywistych motywów jego działań podejmowanych w ramach działalności gospodarczej. Taka jest jednak istota norm szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania, które są oparte na zobiektywizowanych przesłankach. W przeciwieństwie do klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, a także tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu nie zawierają one w swej treści tzw. podstawowego testu obiektywnego (powstanie korzyści podatkowej), testu uzasadnienia ekonomicznego oraz testu subiektywnego (badanie intencji podatnika). Organy podatkowe przy dokonywaniu wykładni przepisów regulujących kwalifikowanie przychodów do jednego z dwóch źródeł oraz towarzyszących im przepisów dotyczących przypisywania do tych przychodów kosztów nie są w żadnym przypadku uprawnione do stosowania wskazanych wyżej testów, czyli badania, czy sposób zakwalifikowania przez podatnika przychodów i przypisywania im kosztów skutkuje dla niego korzyścią podatkową oraz czy celem podatnika jest jej osiągnięcie. Przedmiotowe przepisy powinny być interpretowane zgodnie z ich wykładnią językową.

3. Problemy praktyczne związane z wyodrębnieniem źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych nie ma żadnego uzasadnienia systemowego poza wskazanym oddziaływaniem antyabuzywnym, natomiast kreuje nowe problemy⁹. Wynikają one z faktu, że nie zawsze jest możliwe w sposób niebudzący wątpliwości przypisanie konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także przyporządkowanie do nich kosztów uzyskania, zwłaszcza tych pośrednich, które z racji ich istoty nie są wprost powiązane z konkretnym przychodem. Z uwagi na charakter wyodrębnionych źródeł mogą chociażby pojawić się problemy w sytuacjach faktycznych, gdy działalność operacyjna polegająca na sprzedaży określonych produktów jest ściśle powiązana z inwestycją kapitałową, np. polegającą na nabyciu udziałów w spółkach prowadzących sprzedaż podobnych lub takich samych produktów w celu objęcia ich kontrolą. Niektóre takie sytuacje zostały

⁹ M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu...*, s. 92.

dostrzeżone przez ustawodawcę, np. przychody z pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł, a przychody z pozostałych instrumentów finansowych, w tym spekulacyjnych, zostały zaliczone do źródła zyski kapitałowe. Przychody z licencji bezpośrednich związanych z uzyskaniem przychodów operacyjnych zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł, przychody z pozostałych licencji do źródła zyski kapitałowe. Rzeczywistość gospodarcza jest jednak skomplikowana i proste rozdzielanie przychodów na dwa źródła zgodnie z wyliczeniem ustawowym przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych budzi kontrowersje. Przykładem sporu rozstrzygniętego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu jest kwestia zaliczenia przychodów z sublicencji do przychodów z zysków kapitałowych. Skarżąca spółka dowodziła, że przychody z sublicencji stanowią dla niej przychody z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych. Głównym źródłem przychodów skarżącej spółki są bowiem przychody z tytułu świadczenia usług wsparcia operacyjnego dla innych spółek z grupy, a sublicencja jest elementem całej kompleksowej usługi świadczonej przez skarżącą spółkę na rzecz grupy. Organ podatkowy uważał natomiast, że przychody z sublicencji można wydzielić jako stanowiące przychody z zysków kapitałowych¹⁰. Orzeczenie było korzystne dla spółki. Przykładem innego sporu, tym razem rozstrzygniętego na korzyść fiskusa, było zaliczenie przychodów z odsprzedaży licencji do zysków kapitałowych¹¹. Rzeczywistość gospodarcza z pewnością stworzy wiele innych sytuacji, gdy trudne będzie rozdzielanie przychodów z działalności operacyjnej i przychodów związanych z jej finansowaniem lub rozdzielanie to doprowadzi do rezultatów absurdalnych z biznesowego punktu widzenia albo do naruszenia zasady równości opodatkowania¹². Świadczy o tym chociażby praktyka na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, gdzie w przypadku przedsiębiorców trudne było rozdzielanie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i przychodów z kapitałów pieniężnych i problemy te ostatecznie były rozwiązywane poprzez wprowadzenie jednoznacznych przepisów (najnowszy przykład dotyczy przychodu z obrotu walutami wirtualnymi). Należy natomiast podkreślić, że podział na źródła przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych jest znacznie bardziej kontrowersyjny i ode-

¹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Po 797/19 (orzeczenie nieprawomocne).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lipca 2020 r., sygn. III SA/Wa 1756/19 (orzeczenie prawomocne).

¹² Por. przykłady podane w M. Thedy, M. Opoka, *Rozdzielenie źródeł przychodu...*, s. 92–93.

rwany od rzeczywistości gospodarczej niż w podatku dochodowym od osób fizycznych, w którym podział ten odzwierciedla jednak konkretne sfery działalności osoby fizycznej, mogące przynosić dochód. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych z reguły prowadzą działalność gospodarczą i przez przeszło dwadzieścia pięć lat funkcjonowania tego podatku ustawodawca kwalifikował przychody tych podatników jako przychody związane z działalnością gospodarczą. U podstaw wyodrębnienia dwóch źródeł przychodu nie leżą, jak wspomniano, przesłanki systemowe czy związane z prowadzeniem biznesu; źródło zyski kapitałowe obejmuje bardzo różne przychody, nie tylko zyski kapitałowe w rozumieniu przyjętym w nauce o podatkach, ale także przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, z prawa własności przemysłowej, z najmu i dzierżawy oraz przychody z udziału w zyskach osób prawnych.

Kolejnym zagadnieniem spornym, obok zaliczania przychodów do określonego źródła, jest alokacja do źródeł przychodów kosztów ich uzyskania kwalifikowanych jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem (koszty pośrednie). Jeżeli bowiem chodzi o koszty bezpośrednio związane z przychodem, to nie ma wątpliwości, jakiego rodzaju przychód generują i do którego źródła został on zaliczony. Dlatego też ustawodawca wprowadził wraz z wyodrębnieniem źródeł przychodów nowy przepis art. 15 ust. 2b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹³, który stanowi, że jeżeli podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami. Natomiast przepisy, do których ustawodawca odsyła, dotyczą ponoszenia kosztów związanych z przychodami ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, i kosztów związanych z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem lub są z niego zwolnione. W takiej sytuacji, jeśli nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te przypisuje się do obu kategorii przychodów według klucza przychodowego. Trudność z przypisaniem kosztów pośrednich wynika z istoty tych kosztów jako takich, które nie powodują powstania konkretnych przychodów, lecz w ogólności przyczyniają się do ich powstania¹⁴. Spory, jakie toczyły się przed sądami administracyjnymi,

¹³ Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

¹⁴ Zgodnie z tezą Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), jeśli uzyskanie przychodu wprost zależy od poniesienia danego kosztu, to taki związek pomiędzy kosztem warunkującym uzyskanie przychodu a tym przychodem określa się mianem bezpośredniego (NSA, sygn. II FPS 6/10), a *contrario* koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem to takie, których poniesienie nie powoduje wprost uzyskania przychodu.

dowodzą, że skutki odesłania do art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p. są inaczej rozumiane przez obie strony sporu¹⁵. Podatnicy opowiadają się za taką interpretacją, że przypisywanie kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do obu źródeł przychodu według klucza przychodowego ma zastosowanie w każdej sytuacji (tj. automatycznie), gdy podatnik uzyskuje przychody ze źródła zyski kapitałowe i z innych źródeł i jednocześnie ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem. Organy podatkowe stoją natomiast na stanowisku, że przypisywanie kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do obu źródeł przychodu według klucza przychodowego ma miejsce wyłącznie wtedy, gdy nie jest możliwe przypisanie całości lub części tych kosztów do źródła przychodów. W tym tkwi właśnie istota sporu, że na gruncie konkretnego stanu faktycznego możliwość przypisania kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodem do danego przychodu inaczej postrzega podatnik a inaczej organ podatkowy. W jednej ze spraw spornym kosztem pośrednim były odsetki od kredytu zaciągniętego na nabycie udziałów w spółkach, które podatnik przejął w celu ekspansji biznesu i zwiększenia przychodów z działalności operacyjnej. Podatnik uważał, że jeśli nie wchodzi w grę podział odsetek według klucza przychodowego, to należy przypisać go do innych źródeł, natomiast organ twierdził, że należy przypisać te odsetki do źródła zyski kapitałowe z tego względu, że do tego źródła należą między innymi przychody ze zbycia udziałów (akcji), w tym ze zbycia dokonanego w celu ich umorzenia, a także przychody, które wynikają z tytułu posiadania udziałów w spółkach. Organ podatkowy zignorował rzeczywisty związek kosztu z przychodem i preferował związek potencjalny, który w tym stanie faktycznym był mało prawdopodobny, gdyż podatnik nie przeznaczył nabytych udziałów do sprzedaży i nie w tym celu je nabył. Ostatecznie sprawę rozstrzygnął NSA¹⁶ na korzyść podatnika. Sąd stwierdził, że w sytuacji, gdy podatnik osiąga przychody ze źródła zyski kapitałowe i przychody z innych źródeł oraz ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem, prawidłowa wykładnia art. 15 ust. 2b u.p.d.o.p. prowadzi do zastosowania zasady alokacji tych kosztów proporcjonalnie do przychodów z każdego z tych źródeł.

¹⁵ Na przykład wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 r., sygn. II FSK 37/19; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. I SA/Bd 679/19; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lipca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1543/19, wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. II FSK 2627/20.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2021 r., sygn. II FSK 2627/20; szerzej na temat wyroku: H. Litwińczuk, *Alokacja kosztów pośrednich do przychodów z zysków kapitałowych i przychodów z innych źródeł w podatku dochodowym od osób prawnych. Uwagi na tle orzeczenia NSA z 20.07.2021 r. II FSK 2627/20*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 5.

4. Konkluzje

Wyodrębnienie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych nie ma żadnego uzasadnienia systemowego poza oddziaływaniem antyabuzywnym, natomiast kreuje nowe problemy. Wynikają one z faktu, że nie zawsze jest możliwe w sposób niebudzący wątpliwości przypisanie konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także przyporządkowanie do nich kosztów uzyskania, w szczególności kwalifikowanych jako koszty pośrednie, co może prowadzić do rezultatów trudnych do zaakceptowania z gospodarczego punktu widzenia, niesprawiedliwych czy wręcz krzywdzących dla podatnika. Tę ostatnią kwestię orzecznictwo sądów jak na razie rozstrzygnęło na korzyść podatnika poprzez uznanie, że w sytuacji, gdy podatnik osiąga przychody ze źródła zyski kapitałowe i przychody z innych źródeł oraz ponosi koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem, prawidłowa wykładnia przepisów prowadzi do zastosowania zasady alokacji tych kosztów proporcjonalnie do przychodów z każdego z tych źródeł.

321

Bibliografia

- Brzeziński B., *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamiętkowa rozwiązana*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Gomołowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Jamroży M., *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamiętkowa nie do rozwiązania?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 10.
- Karwat P., *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C. (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, Amsterdam 2016.
- Litwińczuk H., *Alokacja kosztów pośrednich do przychodów z zysków kapitałowych i przychodów z innych źródeł w podatku dochodowym od osób prawnych. Uwagi na tle orzeczenia NSA z 20.07.2021 r. II FSK 2627/20*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 5.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- Thedy M., Opoka M., *Rozdzielenie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych*, Warszawa 2018.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 2010.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.).

Streszczenie

Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych ukształtowała się historycznie jako konstrukcja oparta na katalogu źródeł przychodów, z których dochody są następnie sumowane i tworzą dochód podatkowy, natomiast u podstaw konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych leżała koncepcja dochodu podatkowego z pominięciem źródeł przychodu. Celem wyodrębnienia źródeł przychodu w polskim podatku dochodowym od osób prawnych od 2018 r. było przeciwdziałanie pewnej strategii unikania opodatkowania, polegającej na sztucznym kreowaniu strat na operacjach finansowych i kompensowaniu ich z dochodem z działalności operacyjnej. Wyodrębnienie to nie ma poza antyabuzywnym żadnego uzasadnienia systemowego, a kreuje nowe problemy związane z przypisaniem konkretnych przychodów do jednego ze źródeł, a także z przyporządkowaniem do nich kosztów uzyskania przychodów, w szczególności kwalifikowanych jako koszty pośrednie.

322

Słowa kluczowe: przychód, źródła przychodu, unikanie opodatkowania, koszty bezpośrednio, koszty pośrednie

Hanna Majszczyk¹

Nowe przepisy dotyczące faktur korygujących *in minus* – uproszczenie rozliczania VAT dla podatników?²

1. Uwagi wprowadzające

Faktura VAT to w systemie podatku od towarów i usług (podatku VAT) dokument o szczególnym znaczeniu zarówno dla wykonującego czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem (sprzedawcy), jak i ich odbiorcy (nabywcy). W pierwszym przypadku wystawienie faktury jest obowiązkiem podatnika – dokumentuje jego działania podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. W drugim przypadku – nabywcy – jest co do zasady dokumentem, którego otrzymanie jest warunkiem skorzystania z podstawowego prawa podatnika VAT, jakim jest prawo do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu przez niego towarów i usług. Faktura ma fundamentalne znaczenie dla zachowania zasady neutralności podatku VAT. Dotyczy to również faktur korygujących, których prawidłowe wystawienie ma bezpośredni wpływ na obowiązki i uprawnienia zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy.

Z początkiem 2021 r. weszły w życie istotne zmiany w zakresie wystawiania przez sprzedawcę faktur korygujących. Są one elementem wprowadzonych zmian w ustawie o podatku od towarów i usług³ w ramach tzw.

323

¹ Hanna Majszczyk – doradca podatkowy, ekspert Instytutu Odpowiedzialnych Finansów, ekspert Zespołu Doradców Komisji Zdrowia Senatu Rzeczypospolitej Polskiej X kadencji, of counsel w Kancelarii Prawniczej Stolarek i Wspólnicy, <https://orcid.org/0000-0003-3863-5178>

² Tekst tego opracowania został przygotowany w 2022 r., przez co część przedstawionych informacji mogła stracić na aktualności.

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931) – dalej u.p.t.u.

pakietu SLIM VAT⁴. Efekty nowych regulacji dotyczą obu stron transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, tj. zarówno sprzedawcy, jak i nabywcy. Szczególnie istotne dla podatników zmiany dotyczą faktur korygujących związanych z obniżeniem podstawy opodatkowania podatkiem VAT w stosunku do podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnie wystawionej faktury. Motywem przewodnim dla wprowadzenia tych zmian – jak wynika z uzasadnienia ustawy zmieniającej obowiązujące do końca 2020 r. rozwiązania – było uproszczenie zasad rozliczania podatku VAT przez podatników.

Czy tak się stało i czy nowe rozwiązania dotyczące dokonywania przez podatników korekty podstawy opodatkowania upraszczają podatnikom rozliczenia podatku VAT?

2. Faktury korygujące *in minus*

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wskazują, że podstawę opodatkowania obniża się o⁵:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem pewnych wyjątków określonych ustawą;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty, otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Uregulowania powyższe obowiązywały również do końca 2020 r.

Od 1 stycznia 2021 r. zmianie uległy natomiast przepisy określające, kiedy – w związku z zaistnieniem okoliczności, o których mowa w pkt 1–3 powyżej – następuje obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego.

Obecnie, jak wynika z art. 29a ust. 13 u.p.t.u., w przypadkach, o których mowa wyżej, podatnik obniża podstawę opodatkowania podatkiem VAT (w konsekwencji podatek należny) lub podatek należny nie w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał od nabywcy potwierdzenie otrzymania przez niego faktury korygującej (jak wynikało to z przepisów obowiązujących do końca 2020 r.⁶), ale już w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą.

⁴ Pakiet wprowadzony ustawą z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2419) – dalej ustawa zmieniająca.

⁵ Art. 29a ust. 10 u.p.t.u.

⁶ W ustawie zmieniającej przewidziano i wprowadzono również przepisy przejściowe, które umożliwiają podatnikom, przy spełnieniu pewnych warunków, stosowanie przepisów obowiązujących przed 2021 r.

Podatnik może jednak tego dokonać pod pewnymi warunkami:

1) z posiadanej przez podatnika dokumentacji musi wynikać, że uzgodnił on z nabywcą towarów lub usług warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub usług określone w fakturze korygującej oraz że warunki te zostały spełnione;

2) faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją, co oznacza, że podatnik powinien mieć dokumenty potwierdzające ziszczenie się warunku dla dokonania korekty.

Wystawienie faktury korygującej *in minus*, zmniejszającej podstawę opodatkowania podatkiem VAT, wymaga zatem wystąpienia kilku przesłanek⁷:

1) uzgodnienia pomiędzy stronami transakcji okoliczności, warunków dokonania korekty *in minus*;

2) faktycznego ziszczenia się tych okoliczności (warunków);

3) posiadania przez podatnika stosownej dokumentacji, która potwierdza zarówno samo uzgodnienie, jak i faktyczne wystąpienie okoliczności – ziszczenie się warunków uzasadniających dokonanie korekty *in minus*⁸;

4) wystawienie faktury korygującej zgodnej z posiadaną dokumentacją; w przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie ma stosownej dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres, w którym dokumentację tę uzyskał⁹.

Obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku nie jest już zatem zależne od działania nabywcy (potwierdzenia otrzymania przez niego korekty), lecz od działania samego podatnika (sprzedawcy/dostawcy). Fakt wyeliminowania obowiązku posiadania przez sprzedawcę potwierdzenia otrzymania przez nabywcę faktury korygującej jest niewątpliwie ułatwieniem dla sprzedawcy. Jednak w miejsce tego obowiązku podatnik musi spełnić inne związane z zawieraniem uzgodnienia z nabywcą czy też posiadaniem dokumentacji potwierdzającej spełnienie warunków do obniżenia podstawy opodatkowania.

⁷ Zasady dotyczące korekty podstawy opodatkowania stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna – art. 29a ust. 14 u.p.t.u.

⁸ Warunek posiadania takiej dokumentacji nie dotyczy eksportu towarów, wewnątrz-wspólnotowej dostawy towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza granicami kraju, sprzedaży energii elektrycznej, gazu czy usług telekomunikacyjnych, a także wystawienia faktury korygującej w postaci ustrukturyzowanej.

⁹ Art. 29a ust. 13 u.p.t.u.

3. Uzgodnienie

Nowe regulacje nie precyzują, jak ma wyglądać uzgodnienie pomiędzy sprzedawcą i nabywcą, które warunkuje możliwość obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Z przepisów wynika, że obniżenie podstawy opodatkowania następuje, gdy sprzedawca uzgodnił z nabywcą (usługobiorcą) warunki obniżenia podstawy opodatkowania. Uzgodnienie powinno zatem zawierać warunki, kryteria, przesłanki do obniżenia kwoty należnej (wynagrodzenia) wynikającej z pierwotnie wystawionej faktury. Uzgodnienie powinno wskazywać te okoliczności, które są (będą) przesłanką do dokonania takiego obniżenia wynagrodzenia.

W przepisach nie jest też wskazana forma uzgodnienia – pisemna czy ustna. Skoro jednak z posiadanej przez sprzedawcę dokumentacji ma wynikać, że takie uzgodnienie zostało dokonane, wydaje się, że powinno ono zostać zawarte w formie pisemnej, np. w umowie lub innym dokumencie. W innym przypadku, np. przy uzgodnieniu ustnym, i tak wymagane byłoby tworzenie przez sprzedawcę specjalnej dokumentacji potwierdzającej dokonanie takiego uzgodnienia i nie wiadomo, jak wówczas taka dokumentacja miałaby wyglądać. Wynika to również z Objasnień podatkowych z dnia 23 kwietnia 2021 r. w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT” oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT wprowadzonych ustawą z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, które potwierdzają możliwość zawarcia ustnych uzgodnień. Wskazują one jednak na konieczność zapewnienia odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej takie ustne uzgodnienia. Jednocześnie w Objasnieniach wskazuje się, że sama notatka z przeprowadzonej rozmowy nie będzie wystarczającym dowodem dokonania uzgodnienia.

326

4. Zaistnienie okoliczności do dokonania korekty

Warunkiem dokonania korekty *in minus* jest nie tylko dokonanie stosownego uzgodnienia pomiędzy stronami transakcji co do okoliczności (warunków) dokonania korekty, ale również faktyczne wystąpienie tych okoliczności (spełnienie warunków). Warunek ten, pomimo jego wyartykułowania w przepisach, nie stanowi co do zasady nowego obowiązku dla sprzedawcy. Również przed zmianą przepisów dokonanie korekty faktury *in minus* musiało się przecież wiązać ze ziszczeniem się okoliczności czy też warunków, które dawałyby podstawę dla dokonania tej ko-

rekty, nawet jeżeli nie były objęte formalnym uzgodnieniem. Dlatego też warunek ziszczenia się okoliczności dla dokonania korekty ma w zasadzie charakter neutralny – ani nie wprowadza nowych obowiązków dla podatnika, ani też nie upraszcza zasad rozliczania przez niego podatku. Dopiero połączenie tego warunku z kolejnym, jakim jest posiadanie przez podatnika dokumentacji potwierdzającej dokonanie uzgodnienia z nabywcą co do okoliczności (warunków) korekty *in minus*, nakłada na podatnika nowe obowiązki związane z korektą faktury *in minus*.

5. Dokumentacja

Sprzedawca powinien posiadać dokumentację, która potwierdza dokonane z nabywcą uzgodnienia co do okoliczności obniżenia podstawy opodatkowania, a także dokumentację, z której będzie wynikało, że te okoliczności faktycznie wystąpiły. Są to nowe obowiązki dla sprzedawcy, związane z pomniejszeniem podstawy opodatkowania i wystawieniem korekty faktury.

Obowiązujące przepisy nie wskazują, jak ma wyglądać taka dokumentacja. W przypadku samego uzgodnienia będzie to umowa lub inny dokument. Natomiast dokumentacja potwierdzająca spełnienie warunków czy też zaistnienie okoliczności uzasadniających pomniejszenie podstawy opodatkowania będzie zależeć od treści uzgodnienia i wskazanych w nim okoliczności lub warunków do pomniejszenia podstawy opodatkowania. Dokumentacja ta może być zatem różna, adekwatna do wskazanych w uzgodnieniu okoliczności i warunków.

327

6. Wystawienie faktury korygującej

Nowe przepisy mogą budzić pewne wątpliwości odnośnie do momentu, w którym podatnik powinien wystawić fakturę korygującą *in minus*.

Jak wynika z przepisów art. 29a ust. 13 u.p.t.u., obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się z chwilą wystawienia faktury korygującej, która powinna być m.in. zgodna z posiadaną dokumentacją, co wskazywałoby, że faktura taka powinna zostać wystawiona wtedy, gdy podatnik jest w posiadaniu tejże dokumentacji. Z treści wymienionych przepisów wynika jednak, że dopuszcza się sytuację, w których faktura korygująca *in minus* jest wystawiona pomimo braku stosownej dokumentacji

potwierdzającej dokonanie uzgodnienia z nabywcą co do warunków obniżenia podstawy opodatkowania i dokumentacji potwierdzającej spełnienie się tych warunków. W takim przypadku podatnik ma prawo do obniżenia podstawy opodatkowania/kwoty podatku należnego dopiero w rozliczeniu za okres, w którym będzie już taką dokumentację posiadał.

Taka konstrukcja przepisów nie jest z pewnością przejrzysta i nie ułatwia rozliczeń podatnikowi VAT. Wystawienie faktury korygującej (nawet przy ziszczeniu się okoliczności wynikających z uzgodnienia) nie będzie uprawniało do obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku w przypadku nieposiadania przez sprzedawcę stosownej dokumentacji dotyczącej uzgodnienia i spełnienia się warunków (okoliczności) do pomniejszenia podstawy opodatkowania. Począwszy od 2022 r., wyjątkiem jest sytuacja dotycząca wystawiania określonego rodzaju faktur, o czym będzie mowa w dalszej części.

7. Nowe obowiązki dla nabywcy towarów i usług

328 Do końca 2020 r. obowiązek nabywcy towarów lub usług do pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w związku z zaistnieniem okoliczności do obniżenia przez sprzedawcę podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego wykazanej na otrzymanej przez nabywcę fakturze był ściśle związany z otrzymaniem przez niego faktury korygującej od sprzedawcy. Obowiązujące w tym zakresie regulacje były jednoznaczne, a co za tym idzie – proste w stosowaniu. Wyjątek dotyczył sytuacji związanych z nieodebraniem faktury korygującej przez nabywcę i jednoczesnym posiadaniem przez niego wiedzy o zrealizowaniu transakcji zgodnie z warunkami wynikającymi z korekty¹⁰.

Zgodnie z art. 86 ust. 19a u.p.t.u. w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze nabywca towarów lub usług jest zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki do obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług (lub kwoty podatku wykazanego na fakturze) zostały uzgodnione z dostawcą towarów (lub usługodawcą), jeżeli przed upływem tego okresu warunki te zostały spełnione.

W przypadku gdy warunki zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym zostały one uzgodnione, nabywca zobowiązany jest do pomniejszenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym te warunki zostały spełnione.

¹⁰ Art. 86 ust. 19a u.p.t.u. w brzmieniu przed 1 stycznia 2021 r.

W każdym przypadku prawidłowe ustalenie, w którym okresie rozliczeniowym nabywca zobowiązany jest dokonać pomniejszenia podatku naliczonego, musi być rozpatrywane na tle konkretnego zawartego z dostawcą uzgodnienia oraz szczegółowo określonych warunków i terminów ich spełnienia. Otrzymanie przez nabywcę faktury korygującej przestało być tym samym wyznacznikiem okresu¹¹, w rozliczeniu za który nabywca ma obowiązek pomniejszyć kwotę podatku naliczonego.

Jeżeli podatnik będący nabywcą towarów lub usług nie obniżył wcześniej kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury, której dotyczy pomniejszenie podstawy opodatkowania lub kwoty podatku wykazanego na fakturze, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, nabywca uwzględnia zmniejszenie kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dokonuje obniżenia podatku naliczonego. Rozwiązanie to wynika z faktu, że podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w jednym z czterech miesięcznych okresów rozliczeniowych.

Brzmienie przepisu art. 86 ust. 19a u.p.t.u. może budzić wątpliwości co do tego, czy wypełnienie przez nabywcę obowiązków związanych z korektą podatku naliczonego powinno być dokonane po wystawieniu faktury korygującej przez sprzedawcę, czy też bez względu na to, czy faktura taka została wystawiona, ale spełniły się przesłanki wynikające z zawartego pomiędzy podatnikami uzgodnienia do obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku wykazanego na fakturze. Wątpliwość ta wynika z tego, że przepis art. 86 ust. 19a u.p.t.u. stanowi, iż w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ww. ustawy, nabywca jest zobowiązany do dokonania korekty podatku naliczonego. Przepis art. 29a ust. 13 u.p.t.u. wiąże natomiast obniżenie podstawy opodatkowania przez sprzedawcę z wystawieniem przez niego faktury korygującej, a także z posiadaniem przez niego właściwej dokumentacji. Pomimo takiego brzmienia przepisów trudno byłoby przyjąć, że przyczynkiem do dokonania korekty podatku naliczonego przez nabywcę jest wystawienie faktury korygującej przez sprzedawcę i spełnienie przez niego pozostałych warunków umożliwiających dokonanie korekty *in minus*. Wiązałoby się to z nałożeniem na nabywcę ciężarów, których spełnienie wpływałoby na prawo do odliczenia podatku. Dokonanie korekty podatku naliczonego wymagałoby od nabywcy wiedzy co do wypełnienia przez sprzedawcę ciężących na nim obowiązków. Interpretacja taka nie znajduje uzasadnienia. Druga część przepisu art. 86 ust. 19a wyraźnie bowiem wskazuje na obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym

¹¹ Począwszy od 2022 r., wyjątkiem jest otrzymywanie przez nabywcę faktur ustrukturyzowanych.

warunki do obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług lub kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały uzgodnione z dostawcą towarów (lub usługodawcą), jeżeli przed upływem tego okresu warunki te zostały spełnione. Bez wpływu na ten obowiązek pozostaje to, czy sprzedawca wystawił fakturę korygującą i dopełnił innych ciężących na nim obowiązków związanych z korektą.

Przesłanką determinującą powstanie u nabywcy obowiązku korekty podatku naliczonego jest zatem zawarcie uzgodnienia oraz ziszczenie się warunków do dokonania przez sprzedawcę zmniejszenia podstawy opodatkowania (kwoty podatku), a nie wystawienie faktury korygującej przez sprzedawcę czy otrzymanie tej faktury korygującej przez nabywcę, co potwierdza uzasadnienie do ustawy zmieniającej, wprowadzającej omawiane zmiany.

Rozwiązanie takie – „odrywające” obowiązek korekty podatku naliczonego od otrzymania faktury korygującej (abstrahując od zasadności i motywów jego wprowadzenia), przy uwzględnieniu dodatkowo niejasności wynikających z brzmienia przepisów – zdecydowanie trudno byłoby uznać za wprowadzające uproszczenie w rozliczeniach podatku. Faktem jest, że nabywca jest stroną uzgodnienia i zna lub przynajmniej powinien znać wynikające z tego uzgodnienia okoliczności i warunki, których spełnienie warunkuje pomniejszenie podstawy opodatkowania. Jednak obowiązek bieżącego monitorowania przez nabywcę wszystkich okoliczności, warunków uzasadniających obniżenie podstawy opodatkowania, szczególnie przy złożonych transakcjach, może stanowić dla nabywcy znaczące utrudnienie, a nie uproszczenie w prawidłowym rozliczaniu podatku naliczonego. Faktura zasadniczo jest bowiem kluczowym dokumentem w księgowości podatnika. Brak faktury korygującej nie musi przy tym wynikać z opieszałości sprzedawcy, lecz może być np. wynikiem sporu pomiędzy sprzedawcą a nabywcą co do tego, czy okoliczności, warunki do obniżenia podstawy opodatkowania zostały spełnione. Czyni to sytuację jeszcze bardziej skomplikowaną.

330

8. Faktury ustrukturyzowane

Problemy i wątpliwości związane z wystawianiem faktur korygujących *in minus*, o których wyżej mowa, nie wystąpią w przypadku wystawiania faktur ustrukturyzowanych¹².

¹² Faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie – art. 2 pkt 32a u.p.t.u. w jej brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

Obowiązek posiadania przez sprzedawcę stosownej dokumentacji potwierdzającej dokonane z zamawiającym uzgodnienia co do warunków dokonania korekty nie dotyczy przypadków wystawiania przez niego faktur ustrukturyzowanych¹³.

Nabywca towarów lub usług, który otrzymuje fakturę korygującą ustrukturyzowaną zmniejszającą podstawę opodatkowania (przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur), ma obowiązek dokonania pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą w postaci ustrukturyzowanej¹⁴. W tym przypadku obowiązek korekty podatku naliczonego ponownie wiąże się z otrzymaniem faktury korygującej *in minus* – tyle że musi to być faktura korygująca ustrukturyzowana.

Rozwiązania dotyczące faktur ustrukturyzowanych weszły w życie z początkiem 2022 r.¹⁵

9. Wnioski

Wprowadzone z początkiem 2021 r. nowe przepisy dotyczące zasad pomniejszania podstawy opodatkowania i wystawiania faktur korygujących *in minus* z pewnością zmieniły w sposób istotny obowiązki obu stron transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Trudno jednak uznać, aby przyczyniły się one znacząco (lub w ogóle) do uproszczenia samych przepisów, a także do uproszczenia rozliczenia podatku VAT przez podatników. Efekt takiego oddziaływania nowych przepisów (uproszczenie rozliczenia podatku) można w zasadzie odnosić tylko do sprzedawcy towarów i usług. Obecnie nie musi on już czekać z korektą podstawy opodatkowania do czasu potwierdzenia otrzymania przez nabywcę faktury korygującej. Pozytywny efekt zmian w tym zakresie dla sprzedawcy został jednak nieco zniwelowany poprzez dołożenie podatnikowi (sprzedawcy) innych obowiązków dotyczących zawierania uzgodnień z nabywcą czy z gromadzeniem stosownej dokumentacji potwierdzającej zawarte uzgodnienie oraz spełnienie się warunków do dokonania korekty (z wyjątkiem wystawiających faktury ustrukturyzowane, których obowiązek gromadzenia dokumentacji nie dotyczy).

¹³ Art. 29a ust. 15 pkt 5 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

¹⁴ Art. 86 ust. 19d u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2076).

Z perspektywy nabywcy towarów i usług trudno byłoby uznać wprowadzone rozwiązania za upraszczające rozliczenie podatku. Niejasności związane z brzmieniem przepisów dotyczących korekty podatku naliczonego przez nabywcę, „oderwanie” korekty podatku naliczonego od otrzymania faktury korygującej powodują, że przepisy z pewnością nie upraszczają nabywcy rozliczeń podatku. Sytuacja ta zmieniła się wprawdzie od 2022 r., ale tylko w odniesieniu do nabywców otrzymujących fakturę korygującą ustrukturyzowaną.

Bibliografia

Akty prawne

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

Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2419).

332 Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2076).

Streszczenie

Celem opracowania jest odpowiedź na pytanie, czy wprowadzone w 2021 r. nowe przepisy dotyczące faktur korygujących zmniejszających podstawę opodatkowania stanowią faktyczne uproszczenie w rozliczaniu VAT dla podatników.

Analiza nowych przepisów wskazuje, że w miejsce dotychczasowych wymogów dotyczących zmniejszenia podstawy opodatkowania wprowadzono nowe.

Nowe przepisy to dodatkowe obowiązki zarówno dla sprzedawcy, jak i nabywcy towarów i usług.

Słowa kluczowe: faktura, korekta, podstawa opodatkowania, odliczenie podatku

Adam Mariański¹

Zasada zdolności płatniczej w podatku dochodowym od osób fizycznych – teoria a praktyka

1. Sprawiedliwość podatkowa

Koncepcje równego i sprawiedliwego opodatkowania stanowią od wieków centralną kwestię polityki podatkowej. Jednak problemy z ich stosowaniem w procesie ustawodawczym pojawiają się już na etapie definiowania zakresu tych pojęć. Równość i sprawiedliwość mogą być różnie rozumiane, także w zależności od poglądów interpretatora czy też jego osobistej sytuacji bądź grupy podatników, na podstawie której ocenia się ich realizację i formułuje postulaty.

Powszechnie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej rozwiązuje większość dylematów sprawiedliwego opodatkowania. Odrzucając zasadę ekwiwalentności, zasada zdolności płatniczej staje się założeniem sprawiedliwego rozkładu ciężaru podatkowego², niebudzącym współcześnie zasadniczych zastrzeżeń³, a nawet superzasadą⁴. W niniejszym opracowaniu podjęta zostanie próba wstępnej oceny stosowania tej zasady

333

¹ Adam Mariański – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor, Katedra Prawa Podatkowego Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>

² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 59.

³ A. Nita, *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 22; I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Ius Novum” 2015, nr 1, s. 103; K. Raczkowski, F. Schneider, J. Węgrzyn, *Ekonomia systemu podatkowego*, Warszawa 2020, s. 102.

⁴ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 126.

w praktyce legislacyjnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych⁵ jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania.

W doktrynie prawa podatkowego nie formułuje się odrębnej definicji sprawiedliwości podatkowej. Przyjmuje się jedynie, że każdy podatek powinien identycznie traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych⁶. Dodatkowo lepsze rozumienie tej zasady jest możliwe w połączeniu z zasadą powszechności oraz równości⁷ opodatkowania⁸. Pierwsza zasada oznacza, że wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych⁹. Przez adekwatny rozkład ciężarów najczęściej rozumie się nakładanie podatków zgodnie z zasadą zdolności płatniczej.

Równość jest zatem immanentną cechą sprawiedliwości. Oznacza bowiem równe traktowanie podmiotów należących do tej samej klasy¹⁰, która została wyróżniona ze względu na istotną cechę¹¹. Tym samym podmioty znajdujące się w podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny, a w sytuacji odmiennej w różny sposób.

Dla oceny sprzeczności normy prawnej z zasadą równości zasadnicze znaczenie ma wyznaczenie cechy istotnej, pozwalającej na zaliczenie do określonej kategorii działowej. Podmioty do niej należące muszą znajdować się w podobnej sytuacji. Jeśli ustawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, należy zbadać, czy takie odmiennie traktowanie może zostać uznane za dopuszczalne¹².

Ustawodawca ma duże uprawnienia regulowania życia społeczno-gospodarczego, zwłaszcza w ramach władztwa daninowego¹³, co skutkuje prawem do wyboru kryteriów tworzenia klas podmiotów.

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 27.

⁷ Warto jedynie zaznaczyć, że B. Brzeziński wskazuje na wątpliwości co do uznania zasady sprawiedliwości podatkowej za zasadę prawa podatkowego. Jego zdaniem jest to bardziej zasada (postulat) systemu podatkowego. Zasada ta jest raczej przejawem zasady równości – B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 308–310.

⁸ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II: *Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016, s. 1491–1492.

⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 63.

¹⁰ J. Falski, *Ewolucja wykładni zasady równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 1, s. 49 i nast.

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 18 kwietnia 2000 r., sygn. K 19/07, OTK-A 2000, nr 3, poz. 89.

¹² Wyrok TK z dnia 23 marca 2010 r., sygn. K 63/07, OTK-A 2010, nr 3, poz. 25.

¹³ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.

Nie oznacza to dowolności w ich wyodrębnianiu, zwłaszcza gdy nie znajdujemy uzasadnienia dla dokonywanych podziałów. Ciężar wykazania przesłanek takiego podziału spoczywa na organie stanowiącym normę prawną, a najlepiej, gdyby cecha relewantna byłaby łatwa do ustalenia¹⁴.

Możliwe są odstępstwa od zasady równości, które nie będą traktowane jako faworyzowanie lub dyskryminowanie określonych jednostek lub kategorii działowych. Waga racjonalnie uzasadnionych interesów, które są podstawą do odstępstwa od równego traktowania, również poprzez różnicowanie opodatkowania osób znajdujących się w podobnej sytuacji, wymaga odpowiedniej proporcji do interesów, które zostaną naruszone. Samo naruszenie powinno być przy tym uargumentowane innymi zasadami (np. sprawiedliwości społecznej).

Odstępstwo od zasady równości opodatkowania w podatku dochodowym miałyby miejsce, gdyby ustawodawca różnicował ciężary podatkowe dla wyodrębnionych klas podatników, mimo że nie uzasadnił występowania istotnej różnicy. Zasadniczo powinna ona być oparta na obiektywnie określonej odmiennej zdolności płatniczej grup przedmiotów lub podmiotów opodatkowania, współczesne rozumienie sprawiedliwego, czyli równego opodatkowania, oparte jest bowiem na zasadzie zdolności płatniczej¹⁵.

Konkretyzacja zasady sprawiedliwości podatkowej następuje poprzez wyróżnienie dwóch jej kategorii: sprawiedliwości poziomej i pionowej. Ta pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w takiej samej sytuacji¹⁶. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Sprawiedliwość pozioma powinna być fundamentalnym założeniem każdego społeczeństwa¹⁷. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej podatników¹⁸. Byłaby to równość pozorna, nie dla wszystkich taki sam podatek oznacza bowiem takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa.

¹⁴ S. Biernat, *Glosa do orzeczenia TK z 12 XII 1994, K 3/94*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 8, s. 103.

¹⁵ Odstępstwa są także możliwe w celu realizowania innych funkcji podatków, zwłaszcza gospodarczych czy stymulacyjnych.

¹⁶ W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 24.

¹⁷ C.E. Steuerle, *And equal (tax) justice for all?*, [w:] J. Thorndike, D.J. Ventry Jr. (red.), *Tax Justice. The Ongoing Debate*, Washington 2002, s. 259.

¹⁸ A. Nita, *Teoretyczne...*, s. 18.

Odrzucając sprawiedliwość formalną, na gruncie prawa dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii¹⁹. Pozwala to na różnicowanie obciążenia osób w poszczególnych działach opodatkowania (np. źródłach uzyskania przychodów).

2. Zasada zdolności płatniczej

W doktrynie prawa podatkowego powszechnie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej nie budzi wątpliwości czy wręcz jest standardem światowym, stając się treścią norm prawnych kształtujących wysokość obciążeń podatkowych²⁰. Zyskała ona taką rangę, że w niektórych krajach podnoszona jest do zasady konstytucyjnej²¹.

W doktrynie wskazuje się, że opodatkowanie zgodnie z tą zasadą jest konsekwencją trzech regulacji zasad konstytucyjnych: sprawiedliwości społecznej (art. 2), równości wobec prawa (art. 32) oraz powszechności opodatkowania (art. 84)²². Zgodnie z założeniem zasady zdolności płatniczej wysokość opodatkowania powinna być uzależniona od zdolności poniesienia ciężaru podatkowego, a tym samym dopuszcza ona różne opodatkowanie osób znajdujących się w odmiennych sytuacjach.

Zasada zdolności płatniczej ma charakter abstrakcyjny, a jej skonkretyzowanie musi następować w odniesieniu do określonych podatków, a tym samym różnych kryteriów służących ustaleniu zdolności poniesienia konkretnego ciężaru daninowego²³. Prawo podatkowe poszukuje indywidualizacji sytuacji podatnika. Powinny to być kryteria obiektywnie przesądzające o zdolności poniesienia ciężaru podatkowego przez podmiot opodatkowania. W podatkach dochodowych powszechnie przyjmowanym kryterium jest dochód.

Polski ustawodawca nie definiuje pojęcia dochodu²⁴, a jedynie określa sposób jego obliczenia: przychody pomniejszone o koszty ich uzyska-

¹⁹ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 12–13.

²⁰ A. Nita, *Teoretyczne...*, s. 23; A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 59; E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 62.

²¹ K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1991, s. 58.

²² A. Nita, *Teoretyczne...*, s. 18–19.

²³ H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2006, s. 75.

²⁴ L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4, s. 53–78; H. Filipczyk, *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 39–55; K. Holmes, *The Concept of Income. A Multi-disciplinary Analysis*, Amsterdam 2000.

nia. Dlatego przychód oraz koszty jego uzyskania są podstawowymi kategoriami służącymi ustaleniu dochodu jako podstawy opodatkowania. W każdym przypadku należy dokonać analizy, w jaki sposób dochód został ustalony, a tym samym wziąć pod uwagę wszystkie elementy kształtujące podstawę opodatkowania. Konieczna jest ocena poszczególnych konstrukcji prawnych, w szczególności tego, czy uwzględniają one zdolność płatniczą podatników w poszczególnych działach.

3. Sprawiedliwość podatkowa a elementy konstrukcji podatku dochodowego

W cedularnym modelu opodatkowania²⁵ źródła przychodu są dzielone na kategorie, dla których mogą być ustalane odmienne zasady powstawania przychodu, rozliczania kosztów podatkowych, a także ustalania podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, a nawet różnego rodzaju preferencji podatkowych.

W art. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁶ ustawodawca wymienia dziesięć źródeł przychodów, ale przychód podatnika może zostać zaklasyfikowany tylko do jednego źródła²⁷. Ustawa dla każdego źródła przychodów określa odmienne zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów bądź konkretnego przychodu. Możemy wskazać na trzy główne metody rozliczania kosztów uzyskania przychodów bądź przychodu, które zostały przyjęte w obowiązującej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych: koszty rzeczywiście poniesione, koszty limitowane ustawowo, metody mieszane²⁸. Przy tym ustawodawca całkowicie dowolnie ustala zasady rozliczania kosztów dla każdego ze źródeł przychodów. W szczególności bez wykazania przesłanek adekwatności do rzeczywiście poniesionych wydatków limituje koszty dla przychodów ze stosunku pracy oraz podobnych (art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f.)²⁹. Z kolei dla innych źródeł przychodu dowolnie ustala korzystanie z preferencyjnych ryczałtowych kosztów. Szczególnie widoczne jest

337

²⁵ P. Siekman, N. Luijsterburg, *Personal Income Taxation in the Netherlands*, „Bulletin for International Taxation” 2006, s. 316.

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

²⁷ A. Mariański, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowanie osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 10, s. 22–27.

²⁸ *Idem*, *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. CXVII, s. 79–97.

²⁹ *Ibidem*.

to w przypadku kosztów uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich – 50% zryczałtowanych kosztów, bez względu na wysokość rzeczywiście poniesionych kosztów (art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.)³⁰.

Stawki podatkowe zostały zróżnicowane w zależności od źródła przychodów. Co do zasady dochody są opodatkowane według skali podatkowej, czyli 17% dla pierwszego przedziału skali (do 85 528 zł) oraz 32% od nadwyżki w drugim przedziale (art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.). Jednak istnieje możliwość wyboru podatku liniowego według stawki 19% dla dochodów z działalności gospodarczej (art. 30c u.p.d.o.f.). Co jednak istotne, wiele przychodów lub dochodów opodatkowanych jest stawkami liniowymi, przykładowo: w wygranych w konkursach – 10% (art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.), od odsetek, dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych – 19% (art. 30a ust. 1 u.p.d.o.f.), od dochodu z tytułu zbycia udziałów i innych instrumentów finansowych – 19% (art. 30b u.p.d.o.f.), od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej – 5% (art. 30ca u.p.d.o.f.).

Tym samym dla ustalenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych konieczne jest przeprowadzenie następującego procesu:

1) osoba fizyczna osiągnęła przysporzenie (P) – ustalamy, czy jest ono zaliczane do przychodów podatkowych (nie jest wyłączone z opodatkowania);

2) ustalamy, do jakiego źródła przychodów należy ten przychód zaliczyć;

3) ustalamy, czy przychód ten nie jest zwolniony od opodatkowania;

4) ustalamy, czy istnieje możliwość opodatkowania zryczałtowanego (podatek od przychodów ewidencjonowanych; karta podatkowa);

5) w przypadku braku możliwości bądź niedokonania wyboru zryczałtowanego opodatkowania konieczne jest ustalenie, jakie są zasady rozpoznawania kosztów podatkowych dla tego źródła przychodów (K);

6) od tak obliczonego dochodu (D) mogą zostać odliczone ulgi podatkowe (U);

7) obliczona w ten sposób podstawa opodatkowania (PD) może być, w zależności od źródła przychodów, opodatkowana według właściwej stawki (S%), co pozwala obliczyć podatek do zapłaty (PZ):

$$P - K = D - U = PD \times S\% = PZ.$$

W celu pokazania zasadniczych różnic porównajmy przychód osoby wykonującej zawód radcy prawnego, która może uzyskiwać przychody ze stosunku pracy³¹ (przykład 1) bądź z działalności gospodarczej (przykład 2).

³⁰ Szerzej: A. Mariański, *Źródła...*

³¹ Pomijam obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i fundusz pracy.

Przykład 1: $200\ 000 (P) - 3000 (K) = 197\ 000 (D) - 0 (u) = 197\ 000 (PD) \times$
stawki wg skali – (17% i 32%) = 50 210,80 (PZ).

Przykład 2: $200\ 000 (P) - 50\ 000 (K) = 150\ 000 (D) - 0 (u) = 150\ 000 (PD) \times$
19% (podatek liniowy) = 28 500 (PZ).

Możemy zatem stwierdzić, że ustawodawca w bardzo różny sposób reguluje zasady ustalania dochodu. Poszczególne elementy konstrukcyjne podatku niekoniecznie oparte są na indywidualizacji sytuacji osobistej podatnika.

4. Teoria zdolności płatniczej w podatku dochodowym – dylematy praktyczne

Sprawiedliwość pozioma powinna uwzględniać osobistą sytuację podatnika, którego dochód jest opodatkowany. Tymczasem mamy do czynienia z całym spektrum rozwiązań, w stosunku do których nie znajdujemy uzasadnienia dla tworzenia odrębnych klas opodatkowania.

Pierwsza wątpliwość dotyczy wyboru zakresu opodatkowania – jak szeroką bazę podatkową uwzględniamy, w tym także czy wyłączamy niektóre źródła przychodów. Po drugie, duże wątpliwości dotyczą arbitralnego dzielenia przychodów na różne kategorie źródeł i ustalania odmiennych zasad opodatkowania³². Po trzecie, powstaje wiele wątpliwości w zakresie kształtowania dochodu poprzez definiowanie kosztów podatkowych, ale także ich ograniczanie czy wręcz wyłączenie. Może to wpływać na deformacje zasady opodatkowania w myśl zdolności płatniczej. Dużą rozbieżność między zdolnością płatniczą podatnika a podstawą opodatkowania determinują w szczególności ryczałtowe, a nie rzeczywiste koszty³³. Tym bardziej że podział na źródła przychodów ma charakter arbitralny. Uznaniowe konstruowanie pojęcia kosztów uzyskania przychodów może prowadzić do opodatkowania dochodu ponad rzeczywiste przysporzenie majątkowe.

W konsekwencji mamy do czynienia z różnym opodatkowaniem takiego samego dochodu ekonomicznego (zysku), choć normatywnie innego dochodu podatkowego. Teoretycznie następuje nałożenie ciężaru podatkowego na porównywalne dochody stanowiące podstawę opodatkowania. Jednak sama droga wyliczenia tej podstawy powoduje, że mamy

³² Szerzej: A. Mariański, *Źródła...*

³³ I. Bolkowiak, *Zdolność płatnicza a podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 214.

do czynienia z nierównym opodatkowaniem osób o takiej samej wartości przysporzenia majątkowego. Taka konstrukcja całkowicie odrywa się od sytuacji osobistej podatników, a oparta jest na czysto fiskalnych celach opodatkowania. Czasami może także być wynikiem decyzji politycznych, np. preferujących różne źródła przychodów, zawody lub rodzaj pracy.

Ostatni zakres wątpliwości dotyczy elementów wpływających na ostateczną wysokość ciężaru podatkowego, czyli zwolnień oraz ulg podatkowych³⁴. Możemy mieć do czynienia z jawnie dyskryminacyjnym różnicowaniem obowiązków podatkowych, bez wykazania odmiennej sytuacji określonej grupy, która uzasadniałaby preferencyjne opodatkowanie³⁵.

5. Indywidualizacja opodatkowania dochodu

Dla realizacji zasady sprawiedliwości nie możemy w pierwszej kolejności oceniać równości pionowej³⁶, fundamentem dla zasady zdolności płatniczej jest bowiem równość pozioma³⁷, która wymaga takiego samego opodatkowania dla osób o takich samych możliwościach poniesienia ciężaru podatkowego, a różnego dla osób o odmiennych możliwościach³⁸.

Oceniając zatem równość poziomą w świetle zasady zdolności płatniczej, powinniśmy oceniać opodatkowanie wszystkich podatników z uwzględnieniem ich odmiennej sytuacji. Nie ma wątpliwości, że z realizacją sprawiedliwości poziomej mielibyśmy do czynienia, gdyby podatek był konstruowany indywidualnie dla każdego podatnika, z uwzględnieniem jego sytuacji ekonomicznej oraz preferencji³⁹. Dochód przed opodatkowaniem i po opodatkowaniu miałby taką samą użyteczność⁴⁰. Wy-

340

³⁴ A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 1.

³⁵ *Idem*, *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 410–422.

³⁶ L. Kaplow, *Horizontal equity: measures in search of a principle*, „National Tax Journal” 1989, vol. XLII; R.A. Musgrave, *Horizontal equity, one more*, „National Tax Journal” 1990, vol. XLIII, no. 2, s. 113.

³⁷ H. Simons, *Federal Tax Reform*, Chicago 1950, s. 8; C.E. Steuerle, *And equal (tax)...*, s. 259.

³⁸ R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, New York 1959, s. 161.

³⁹ *Idem*, *Horizontal equity...*, s. 121.

⁴⁰ J.G. Head, *Tax-fairness principle: a conceptual, historical and practical review*, [w:] A.M. Maslove (red.), *Fairness in Taxation*, Ontario 1993, s. 20–21.

magałoby to specjalnych, bardzo rozbudowanych kryteriów szacowania zdolności i potrzeb każdego podmiotu.

Dlatego obecny sposób kształtowania podstawy opodatkowania zakłada model teoretyczny: podatnik ma takie same zdolności i preferencje, cechy osobowościowe i zdrowotne⁴¹. Zmierzając do opodatkowania w zgodzie z zasadą zdolności płatniczej, dużą rolę muszą odgrywać elementy personalizacji, wpływające nie tylko na wysokość stawki podatkowej (skali podatkowej), ale także na efektywne opodatkowanie po zastosowaniu ulg i zwolnień podatkowych (np. wspólne rozliczenie małżonków, odliczenie ulg na dzieci itp.).

6. Podsumowanie

Elementy konstrukcyjne podatku dochodowego od osób fizycznych budzą uzasadnione wątpliwości dotyczące możliwości realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej już w układzie poziomym. Ustawodawca nie uzasadnia różnicowania sytuacji tworzonych klas podatników. Trudno zresztą to odmienne traktowanie ustalić, odbywa się ono bowiem już na etapie kształtowania elementów konstrukcyjnych, które determinują wysokość dochodu. Mimo nominalnie takiej samej wysokości dochodu podatkowego rzeczywiste przysporzenie majątkowe podatnika może być odmienne. W kolejnym etapie ustawodawca dowolnie różnicuje prawa do ulg i zwolnień, a nawet same stawki podatkowe.

Polski podatek dochodowy od osób fizycznych oparty jest zatem na dowolnie określonych kryteriach realizacji zasady zdolności płatniczej, a także różnicuje opodatkowanie osób znajdujących się w takiej samej sytuacji, co stanowi naruszenie zasad powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej.

Bibliografia

- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
Biernat S., *Glosa do orzeczenia TK z 12 XII 1994, K 3/94*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 8.
Bolkowiak I., *Zdolność płatnicza a podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003.

⁴¹ *Ibidem*.

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Falski J., *Ewolucja wykładni zasady równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 1.
- Filipczyk H., *Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 2.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Head J.G., *Tax-fairness principle: a conceptual, historical and practical review*, [w:] A.M. Maslove (red.), *Fairness in Taxation*, Ontario 1993.
- Holmes K., *The Concept of Income. A Multi-disciplinary Analysis*, Amsterdam 2000.
- Kaplow L., *Horizontal equity: measures in search of a principle*, „National Tax Journal” 1989, vol. XLII.
- Kleczkowski L., *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2006.
- Mariański A., *Sprawiedliwość podatkowa w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. CXVII.
- Mariański A., *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 1.
- Mariański A., *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020.
- Mariański A., *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowanie osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 10.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Musgrave R.A., *Horizontal equity, one more*, „National Tax Journal” 1990, vol. XLIII, no. 2.
- Musgrave R.A., *The Theory of Public Finance*, New York 1959.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Nykiel W. (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. II: *Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.
- Raczkowski K., Schneider F., Węgrzyn J., *Ekonomia systemu podatkowego*, Warszawa 2020.
- Siekman P., Luijsterburg N., *Personal Income Taxation in the Netherlands*, „Bulletin for International Taxation” 2006.
- Simons H., *Federal Tax Reform*, Chicago 1950.

- Steuerle C.E., *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr. (red.), *Tax Justice. The Ongoing Debate*, Washington 2002.
- Szczepańska I., *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Ius Novum” 2015, nr 1.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1991.

Akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

Streszczenie

Celem opracowania jest przeprowadzenie badania zasadności stosowania zasady zdolności płatniczej jako kryterium oceny realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej. Równość i sprawiedliwość mogą być różnie rozumiane. Powszechnie przyjmuje się, że zasada zdolności płatniczej rozwiązuje większość dylematów sprawiedliwego opodatkowania. W opracowaniu podjęta została próba wstępnej oceny stosowania tej zasady w praktyce legislacyjnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych jako wyznacznika sprawiedliwego opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, źródła przychodów, zasada sprawiedliwości podatkowej, zasada zdolności płatniczej

*Dominik Mączyński*¹

Czy danina solidarnościowa jest podatkiem?

1. Wprowadzenie

Danina solidarnościowa została uregulowana w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.³ Stanowi jedno ze źródeł przychodów Funduszu Solidarnościowego, o którym mowa w ustawie z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym. Nie podejmując dyskusji na temat zasadności powołania tego funduszu i wyposażenia go w przychody m.in. z tytułu daniny solidarnościowej, warto jednak rozważyć jej istotę.

Sposób unormowania daniny solidarnościowej może bowiem budzić kontrowersje. Należy zauważyć, że ustawodawca nie zdecydował się na uchwalenie odrębnej ustawy normującej daninę solidarnościową, lecz przepisy w tym zakresie zawarł w rozdziale 6a u.p.d.o.f. Zastosowanie takiej techniki legislacyjnej implikuje pytanie, dlaczego w ustawie dotyczącej podatku dochodowego znajdują się przepisy odnoszące się do daniny – jak nazywa ją ustawodawca – która, przynajmniej w intencji legislatora,

345

¹ Dominik Mączyński – doktor habilitowany, profesor UAM, kierownik Zakładu Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu; w latach 2010–2014 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego przy Ministrze Finansów; członek Komitetu Naukowego Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego, członek Rady Naukowej czasopisma „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, <https://orcid.org/0000-0003-3637-7777>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

³ Art. 37 w związku z art. 21 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.) – dalej u.f.s.

nie jest podatkiem. Jakimi zatem motywami kierował się ustawodawca, aby w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zawrzeć regulacje zasadniczo odmiennej natury?

Już na wstępie można zaznaczyć, że nie jest to przypadek odosobniony na gruncie tej ustawy. Podobne wątpliwości może wzbudzać podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, który został unormowany w art. 30da–30di u.p.d.o.f.⁴ Nie jest to podatek dochodowy przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze dlatego, że nie odnosi się do istniejącego już dochodu (zysku), lecz do dochodu (zysku), który jeszcze nie powstał i nie ma pewności, czy w ogóle powstanie. Po drugie, przedmiotem opodatkowania nie jest uzyskanie dochodu (zysku), lecz przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Ponadto z perspektywy oceny prawidłowości legislacji podatkowej zastrzeżenia powstają w związku z dodaniem do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisów normujących daninę odrębną od podatku dochodowego. Wbrew nazwie ustawa ta regulowała zatem, do czasu uchwalenia przepisów o daninie solidarnościowej, przynajmniej dwa różne podatki.

346 W mojej ocenie możliwe są dwa wyjaśnienia dla sytuacji, w której ustawodawca dodaje do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisy, które nie dotyczą wprost podatku dochodowego od osób fizycznych. Po pierwsze, ustawa ta stała się swego rodzaju platformą, na której normuje się różne kwestie, niezależnie od tego, czy dotyczą podatku dochodowego, czy nie, jeżeli ustawodawca nie uzna za uzasadnione uchwalenia odrębnej ustawy. Działanie takie zasadza się na przekonaniu, że zakres przedmiotowy ustawy jest tak obszerny, że mieszczą się w nim także inne niż podatek dochodowy obciążenia fiskalne osób fizycznych. Tego rodzaju praktyka legislacyjna może też być utożsamiana z próbą ukrycia nakładania nowych podatków poprzez zmiany już obowiązujących ustaw. Efekt taki nie zostałby osiągnięty, gdyby każda z nowych danin była regulowana w odrębnym akcie prawnym. Po drugie, danina solidarnościowa – wbrew swej nazwie – jest jednak podatkiem dochodowym. Można założyć, że w ocenie ustawodawcy danina, zwłaszcza odwołująca się do kategorii solidarnościowych, spotka się z o wiele korzystniejszym przyjęciem społecznym niż podwyżka już obowiązującego podatku dochodowego. Oba wyjaśnienia, jakkolwiek oparte na pragmatycznej – uwzględniającej uwarunkowania społeczne i polityczne – kalkulacji,

⁴ Szerzej na temat tego podatku: A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 34–40; A. Mariański, *Podatek od wyjścia – przykład nieprzemysłanej legislacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8, s. 21–30.

abstrahują od zasad prawidłowej legislacji podatkowej. Uznają prymat względów pozaprawnych nad wymogami wynikającymi z uwarunkowań procesu legislacyjnego. Wpływają również na postępujące skomplikowanie prawa podatkowego. Maskują zjawisko zwiększania ciężaru podatkowego za pomocą swoistego rodzaju ukrywania danin w przepisach już obowiązujących podatków.

Odnosząc się do tak zarysowanej kontrowersji, należy postawić tezę, że danina solidarnościowa jest typowym podatkiem dochodowym i spełnia wszystkie cechy tego podatku. Zastosowana technika legislacyjna jest wadliwa i prowadzi do nieuzasadnionego skomplikowania systemu podatkowego. Ustawodawca posłużył się bowiem metodą, którą można byłoby zaliczyć do kategorii znieczulenia podatkowego, nie nazywając podatku podatkiem, lecz używając określenia, które nie wywołuje tak negatywnych konotacji⁵. Wykazanie postawionej tezy wymaga określenia doktrynalnej i prawnej definicji daniny i podatku oraz ulokowania tych pojęć na tle świadczeń publicznych, których obowiązek ponoszenia wynika z mocy przepisów ustaw. To pozwoli na stwierdzenie, czy danina solidarnościowa jest rzeczywiście swoistym rodzajem daniny podatkowej, niebędącej jednak podatkiem, czy też nazwanie tego świadczenia daniną nie wyklucza, że w istocie jest to klasyczny podatek dochodowy o progresywnym charakterze.

2. Danina a podatek

Punktem wyjścia dla analizy pojęciowej są dwa przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶ – art. 84 i art. 217. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Natomiast na podstawie art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W art. 84 Konstytucji prawodawca posłużył się pojęciami „ciężary” i „świadczenia publiczne”, a w art. 217 Konstytucji kolejnymi dwoma – „daniny publiczne” i „podatki”. Z perspektywy zarysowanego problemu badawczego zasadnicze znaczenie ma określenie zakresu pojęć

⁵ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 516.

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

„daniny publiczne” i „podatki”. Ich zdefiniowanie nie jest jednak możliwe bez odniesienia się do dwóch pozostałych: „ciężary” i „świadczenia publiczne”. Podkreślenia wymaga, że żadne z tych pojęć nie zostało zdefiniowane w przepisach konstytucyjnych. W rezultacie precyzyjne ich zdefiniowanie napotyka w doktrynie problemy. Nieoczywiste jest także wyznaczenie wzajemnych relacji między nimi.

Dyskusyjne jest już rozróżnienie ciężarów od świadczeń publicznych. Podejmując próbę odróżnienia tych pojęć, należy zauważyć, że w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że ciężary mają charakter instrumentalny, stanowiąc uboczny, niepieniężny obowiązek związany z daniną⁷. W doktrynie często jednak obie te kategorie poddawane są analizie łącznie. Podkreśla się, że świadczenia i ciężary publiczne inne niż podatki w zasadzie nie powinny mieć charakteru pieniężnego lub fiskalnego, bo od tego są właśnie podatki. Mają one raczej charakter niematerialny, choć równie dolegliwy dla świadczącego. Najczęściej przybierają postać ofiary o charakterze osobistym lub majątkowym, wynikającym z wiedzy świadczącego lub jego doświadczenia. Ciężary i świadczenia publiczne mogą służyć pomocą organom państwa, np. w zbieraniu i egzekwowaniu danin publicznych, egzekwowaniu innych obowiązków obywatelskich, informowaniu organów podatkowych o okolicznościach mogących mieć znaczenie dla zaistnienia obowiązku podatkowego⁸.

Daniny publiczne są natomiast częścią kategorii świadczeń publicznych⁹. Należy się zgodzić z formułowaną w doktrynie definicją, zgodnie z którą daniną publiczną jest świadczenie pieniężne pobierane na rzecz podmiotów publicznych, którego ustanowienie, choć częściowo, będzie służyło gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych¹⁰. Warunkiem *sine qua non* określenia danego świad-

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU 6A/2002, poz. 83); K. Działocha, A. Łukaszczyk, *Art. 84*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016; M. Haczkowska, *Art. 84*, [w:] R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, M. Haczkowska, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.

⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 113.

⁹ M. Haczkowska, *Art. 84*; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35), s. 48.

¹⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 105; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 49. Pojęcie to jednak ewoluowało: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część I)*, „Glosa” 1996, nr 11, s. 2; *eadem*, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część II)*, „Glosa” 1996, nr 12, s. 2.

czenia pieniężnego mianem daniny jest wykazanie, że sprzyja ono realizacji przez państwo celów publicznych, oraz określenie związku między ustanowieniem daniny a dążeniem do uzyskiwania wpływów budżetowych, które są konieczne dla prawidłowego funkcjonowania organów władzy publicznej¹¹.

W świetle art. 217 Konstytucji RP do danin zaliczyć należy podatki i inne daniny publiczne. Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹² podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej¹³. Warto zauważyć, że przywołana legalna definicja podatku uwzględnia dorobek Trybunału Konstytucyjnego w zakresie definiowania tej daniny. Jeszcze przed uchwaleniem Ordynacji podatkowej Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 maja 1996 r. (sygn. K 22/95)¹⁴, nawiązując do ugruntowanych już w doktrynie i orzecznictwie pojęć, stwierdził, że podatkiem jest świadczenie: przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, pieniężne, o charakterze ogólnym, pobierane przez związek publicznoprawny. W rezultacie każdy tak zdefiniowany podatek zalicza się do danin publicznych, lecz nie każda danina publiczna jest podatnikiem.

Kategoria innych danin publicznych obejmuje także opłatę, która nie została zdefiniowana w przepisach prawa podatkowego. Jest to świadczenie o charakterze zbliżonym do podatku¹⁵. Opłata jest jednak powiązana z podjęciem przez organy władzy publicznej konkretnej czynności urzędowej. Poza tym zachowuje ona pozostałe cechy podatku, czyli jest przymusowa, bezzwrotna, pieniężna, jednostronnie ustalana, ma charakter publiczny i jest ustanowiona w celu zbierania środków potrzebnych na prawidłowe funkcjonowanie państwa i administracji publicznej¹⁶.

Do konstytucyjnej kategorii innych danin publicznych należy zaliczyć także cła i inne daniny, np. składki na ubezpieczenie społeczne (składki emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe)¹⁷.

¹¹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 49; niekiedy przyjmuje się jednak, że świadczenia mogą mieć także charakter niepieniężny: M. Florczak-Wątor, *Art. 84*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

¹² Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

¹³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 144–147.

¹⁴ OTK 1996, nr 3, poz. 21.

¹⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 147–148.

¹⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 54.

¹⁷ *Ibidem*, s. 57.

3. Uregulowanie daniny solidarnościowej

W świetle przedstawionych definicji należy rozważyć, czy świadczenie nazwane przez ustawodawcę daniną solidarnościową jest podatkiem, czy stanowi specyficzną daninę publiczną niebędącą podatkiem. W tym celu zasadne jest przeanalizowanie przepisów normujących tę daninę¹⁸.

Zgodnie z art. 30h ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny. Podstawę obliczenia daniny solidarnościowej, na mocy art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f., stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f po ich pomniejszeniu o kwoty składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne oraz kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5 u.p.d.o.f., odliczone od tych dochodów.

W art. 27 ust. 1, 9 i 9a u.p.d.o.f. unormowane zostały dochody podlegające opodatkowaniu według skali podatkowej (np. z pracy, emerytury, kontraktów menedżerskich), od których należy podatek oblicza się w rocznym obliczeniu podatku PIT-40A albo w zeznaniu PIT-36 lub PIT-37, z wyłączeniem dochodów, do których zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zastosowanie metoda wyłączenia z progresją. Artykuł 30b u.p.d.o.f. normuje dochody z niektórych zysków kapitałowych (np. z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz z realizacji praw z nich wynikających), od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-38. Artykuł 30c u.p.d.o.f. określa dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg, od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-36L. Natomiast art. 30f u.p.d.o.f. reguluje dochody z zagranicznej jednostki kontrolowanej, od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-CFC.

Osoby fizyczne, u których powstaje obowiązek uiszczenia daniny solidarnościowej, są obowiązane składać urzędом skarbowym deklarację o wysokości daniny solidarnościowej w terminie do 30 kwietnia i w tym terminie wpłacić daninę solidarnościową.

Odniesienie przedstawionej konstrukcji prawnej daniny solidarnościowej do definicji podatku określonej w art. 6 o.p. nie pozostawia wąt-

¹⁸ Szerzej na temat pojawiających się na tle przepisów regulujących daninę solidarnościową wątpliwości interpretacyjnych: T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 16–17.

pliwości, że spełnia ona wszystkie sformułowane w niej wymogi. Danina solidarnościowa jest świadczeniem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym i pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa. Fundusz Solidarnościowy, którego przychód stanowi danina solidarnościowa, jest bowiem, zgodnie z art. 1 ust. 3 u.f.s., państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Jest to więc klasyczny podatek, charakteryzujący się wszystkimi cechami, jakie należy przypisać tego rodzaju daninie.

Co więcej, jest to podatek dochodowy. Podstawę opodatkowania stanowi bowiem dochód definiowany jako nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w poszczególnych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem kwot odliczeń wskazanych w ustawie. Zakres podmiotowy, z zastrzeżeniem kwoty uzyskanych dochodów, jest tożsamy z zakresem podmiotowym podatku dochodowego od osób fizycznych. Analogiczny do terminów przewidzianych dla podatku dochodowego od osób fizycznych jest termin składania deklaracji i wpłaty daniny solidarnościowej.

Trzeba przyznać, że danina solidarnościowa nie jest dosłownym powieleniem konstrukcji podatku dochodowego. Do podstawowych różnic zaliczyć należy fakt, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania bierze się pod uwagę tylko enumeratywnie wskazane dochody. Kwota należnej daniny nie podlega pomniejszeniu, tak jak dzieje się to w przypadku kwoty podatku dochodowego, o wskazane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odliczenia. W trakcie roku podatkowego nie powstaje obowiązek uiszczania zaliczek na poczet daniny solidarnościowej. Podatnicy tej daniny są zobowiązani składać odrębną deklarację. Wskazane dystynkcje nie niweczą jednak faktu, że danina ta stanowi szczególny rodzaj podatku dochodowego nakładanego na osoby fizyczne. Mimo zarysowanych różnic w ustalaniu podstawy opodatkowania, jej korekcie o kwoty wskazane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, braku możliwości dokonywania odliczeń od obliczonej kwoty należnej daniny i w technice opodatkowania wyrażającej się niepobieraniem zaliczek na poczet daniny solidarnościowej i składaniem odrębnego zeznania podatkowego, mamy w istocie do czynienia z podatkiem dochodowym pobieranym od dochodu stanowiącego nadwyżkę ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podatnika.

W świetle zaprezentowanych ustaleń zdziwienie może budzić art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym do daniny solidarnościowej stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Przy tym należy zauważyć, że na podstawie art. 30i ust. 2 u.p.d.o.f. uprawnienia organu podatkowego przysługują naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach

podatku dochodowego od osób fizycznych. Jest to więc jeden z organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

Artykuł 30i ust. 1 u.p.d.o.f. wywołuje kontrowersje w związku z art. 2 § 2 pkt 1 o.p., zgodnie z którym przepisy tej ustawy stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. W doktrynie podkreśla się, że dla stosowania tego przepisu istotne są dwie kwestie¹⁹. Pierwsza z nich ma charakter definicyjny i odnosi się do pojęć wskazanych w tym przepisie, takich jak: „podatki”, „opłaty” oraz „niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”. Ordynacja podatkowa znajdzie zatem zastosowanie, gdy dane świadczenie będzie objęte definicją podatku, niezależnie od nazwy, jaką nada mu ustawodawca. Druga kwestia dotyczy natomiast istnienia prawa do ustalenia lub określenia pewnych należności przez organ podatkowy. Jeśli więc do realizacji danej należności zobowiązany będzie organ podatkowy, tj. jeden z podmiotów wskazanych w art. 13 o.p., działających w pierwszej instancji, to należy przyjąć, że w danym przypadku mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

352

W świetle art. 2 § 2 pkt 1 o.p. przepisy tej ustawy stosuje się zatem wprost do daniny solidarnościowej. W rezultacie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej jest całkowicie zbędne. Należy je uznać za zabieg legislacyjny mający na celu wyłącznie maskowanie faktu, że danina solidarnościowa w istocie jest podatkiem. Obecne brzmienie art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f. jest wadliwe i rodzi zasadnicze wątpliwości dotyczące tego, na czym ma polegać odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, skoro zasadą jest, że przepisy tej ustawy stosuje się wprost do podatków. Można założyć, że norma prawna, której źródłem jest art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., nie znajdzie zastosowania, gdyż przepisy Ordynacji podatkowej zawsze będą stosowane wprost, a nie odpowiednio do daniny solidarnościowej.

4. Wnioski

W świetle przedstawionej analizy nie ulega wątpliwości, że tzw. danina solidarnościowa, uregulowana w rozdziale 6a u.p.d.o.f., jest podatkiem. Co więcej, jest rodzajem podatku dochodowego. Należy bowiem postulować

¹⁹ M. Popławski, *Art. 2*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.

materialne rozumienie terminu „podatek”. Świadczenie pieniężne będzie zatem podatkiem w rozumieniu art. 217 Konstytucji bez względu na nazwę, jaką nada konkretnej daninie ustawodawca. To bowiem cechy nieodpłatności, przymusowości i bezzwrotności, charakter pieniężny oraz fakt pobierania przez państwo w celu wykonywania zadań publicznych przesądzają o zakwalifikowaniu konkretnej daniny do konstytucyjnej kategorii podatku²⁰.

Należy jednak zauważyć, że nazwanie podatku daniną, w tym przypadku daniną solidarnościową, samo w sobie nie jest błędem. Danina jest bowiem pojęciem zakresowo szerszym, obejmującym również podatek. Z tej perspektywy niewątpliwie danina solidarnościowa jest daniną, ale jest także podatkiem, co ustawodawca skrzętnie próbował ukryć.

Błędna jest natomiast przyjęta przez ustawodawcę technika legislacyjna polegająca na uregulowaniu daniny solidarnościowej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli bowiem ustawodawca nie uważał daniny solidarnościowej za formę opodatkowania dochodu, co wynika zarówno z przyjętej dla tego świadczenia nazwy, jak i w szczególności z brzmienia art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., zawierającego odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do tej daniny, to przepisy jej dotyczące nie powinny znajdować się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych powinna bowiem, zgodnie z jej tytułem, zawierać regulacje dotyczące tylko tego podatku, z wyłączeniem innych podatków czy – szerzej ujmując – danin. Wprowadzenie przepisów normujących daninę odrębną od podatku dochodowego do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaburza spójność i układ logiczny tekstu prawnego.

Przyjmując jednak postulowane w opracowaniu postrzeganie daniny solidarnościowej jako podatku dochodowego, należałoby oczekiwać, że dodatkowy ciężar podatkowy z niej wynikający zostanie ujęty w formie zwiększonej progresji opodatkowania. Zastąpienie daniny solidarnościowej progresją poprzez uzupełnienie skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. służyłoby zapewnieniu przejrzystości legislacyjnej. Tego rodzaju rozwiązanie pozwoliłoby także na ewentualne uwzględnienie pośrednich progów podatkowych, obejmujących nie tylko dochody stanowiące nadwyżkę ponad 1 000 000 zł, oraz eliminowałoby obecne wady legislacji podatkowej, np. w postaci odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

Oczywiście z bezpośrednim zwiększeniem progresji podatkowej należałoby wiązać zintensyfikowanie negatywnych reakcji wobec opodatkowania. Zniknąłby bowiem mechanizm pozwalający na ukrycie faktycznego zwiększenia ciężarów podatkowych poprzez zastosowanie zabiegu

²⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 53.

terminologicznego zastępującego słowo „podatek” – „daniną”. Nie można bowiem nie dostrzec, że podstawową, a może nawet jedyną zaletą obecnego rozwiązania jest skierowanie uwagi podatników (podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężaru daniny solidarnościowej) na przeznaczenie dochodów pochodzących z tej daniny, która ma zapewnić finansowanie Funduszu Solidarnościowego, zamiast skupiania uwagi adresatów tych przepisów na konieczności ponoszenia dodatkowego ciężaru podatkowego.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Ma-stalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część I)*, „Glosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część II)*, „Glosa” 1996, nr 12.
- Działocha K., Łukaszczyk A., Art. 84, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.
- Florczak-Wątor M., Art. 84, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Pol-skiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Haczkowska M., Art. 84, [w:] R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ław-niczak, M. Masternak-Kubiak, M. Haczkowska, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Janicki T., Kociak-Janicka N., *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Ze-szyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35).
- Mariański A., *Podatek od wyjścia – przykład nieprzemysłanej legislacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podat-kowy” 2019, nr 1.
- Popławski M., Art. 2, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowa-ny*, LEX/el. 2021.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie zostało poświęcone ustaleniu rzeczywistego charakteru daniny solidarnościowej uregulowanej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tekście zasygnalizowano wątpliwości dotyczące nazwy nowego świadczenia publicznoprawnego oraz jego umiejscowienia w przepisach ustawy podatkowej. Niezbędne było zatem przeanalizowanie relacji zachodzących między pojęciami „danina” i „podatek”. W tekście wykazano, że tzw. danina solidarnościowa jest w istocie formą opodatkowania dochodu osób fizycznych. Uniknięcie przez ustawodawcę zwrotu „podatek” miało na celu w szczególności ograniczenie negatywnych reakcji, które są nieodłącznym elementem towarzyszącym zwiększaniu ciężaru podatkowego. Zabieg ten nie pozostał jednak bez wpływu na jakość legislacji. W zakończeniu opracowania sformułowane zostały uwagi krytyczne dotyczące zastosowanej techniki legislacyjnej i konsekwencji praktycznych, które są jej rezultatem.

355

Słowa kluczowe: podatek, danina solidarnościowa, podatek dochodowy od osób fizycznych, Konstytucja RP, legislacja podatkowa

*Tomasz Michalik*¹

Formalnie niezależny podmiot jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – wnioski z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE

1. Uwagi wprowadzające

Zagadnienie tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej² doczekało się bogatego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej TSUE, Trybunał). Konstrukcja ta jest szczególnie istotna z punktu widzenia określenia miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa, w którym świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu) w przypadku, gdy usługodawca i usługobiorca mają siedzibę działalności gospodarczej lub właśnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w różnych państwach.

357

2. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w dyrektywie 2006/112/WE

Zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, który określa generalną regułę ustalania miejsca świadczenia usług w transakcjach

¹ Tomasz Michalik – doradca podatkowy, partner w MDDP Michalik Dłuska Dziezic i Partnerzy SA, członek Grupy Ekspertów ds. VAT Komisji Europejskiej, <https://orcid.org/0009-0009-3070-4838>

² *Fixed establishment* w angielskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112/WE i w anglojęzycznej literaturze przedmiotu.

³ Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm. – dalej dyrektywa 2006/112WE.

między podatnikami z różnych państw: „miejszem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

Z kolei regułą podstawową określającą sposób ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz nabywcy niebędącego podatnikiem określa art. 45 dyrektywy 2006/112/WE, uznając, że: „miejszem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”.

W obydwu tych przypadkach regułą ogólną jest zatem odniesienie do miejsca, w którym nabywca (art. 44) lub świadczący (art. 45) ma siedzibę działalności gospodarczej. Jak wynika z orzecznictwa TSUE, jest to zawsze reguła podstawowa (Trybunał przyjmuje, że jest to „podstawowy punkt odniesienia” bądź „główny łącznik” przy określaniu miejsca świadczenia usług⁴).

Jednakże w razie gdy usługi są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w państwie innym niż jego siedziba działalności gospodarczej (art. 44 dyrektywy 2006/112/WE) lub z takiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (art. 45 tej dyrektywy), wówczas miejscem świadczenia jest właśnie owo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wynika z orzecznictwa TSUE: „uwzględnienie innego miejsca [niż miejsce siedziby działalności gospodarczej – przyp. aut.] wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za łącznik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego”⁵.

Dyrektywa 2006/112/WE nie definiuje pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, czyni to natomiast rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające

⁴ Zob. np. wyroki w sprawach: C-605/12, *Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, ECLI:EU:C:2014:2298; C-547/18, *Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, ECLI:EU:C:2020:350.

⁵ Wyrok w sprawie C-605/12, *Welmory Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, ECLI:EU:C:2014:2298.

środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶, które w art. 11 ust. 1 przewiduje, że: „na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE »stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej« oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”. Zgodnie z art. 11 ust. 2 rozporządzenia na użytek stosowania m.in. art. 45 dyrektywy 2006/112/WE „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje.

3. Podmiot zależny jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika w innym państwie – orzecznictwo TSUE

359

Definicja ujęta w rozporządzeniu 282/2011 jest oparta na dotychczasowym dorobku orzecznictwym TSUE⁷. To Trybunał w licznych wyrokach sformułował wnioski dotyczące przesłanek, których zaistnienie determinuje powstanie stałego miejsca działalności gospodarczej podatnika w innym państwie. Są one następujące:

- 1) istnienie odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego na terytorium innego państwa;
- 2) stałość tej struktury;
- 3) możliwość użycia tej struktury do – odpowiednio – odbioru i wykorzystywania usług świadczonych na własne potrzeby stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej lub do świadczenia usług.

Już te kryteria budzą wiele wątpliwości – spory dotyczą choćby tego, jak należy ustalić wystarczający poziom stałości żądanej struktury, czy owa struktura w zakresie zaplecza personalnego musi być strukturą własną podatnika, czy wystarczy, że podatnik wykorzystuje osoby i strukturę

⁶ Dz.Urz UE L Nr 77/1 ze zm. – dalej rozporządzenie 282/2011.

⁷ Na przykład wyroki w sprawach: C-168/84 (Berkholz, EU:C:1985:299), C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, EU:C:1996:184), C190/95 (ARO Lease, EU:C:1997:374).

techniczną innego podmiotu na podstawie odpowiedniej umowy⁸, wreszcie jak należy określić ów test racjonalności, który nie wynika z przepisów ani dyrektywy 2006/112/WE, ani rozporządzenia 282/2011, ale jego znaczenie oparte jest na orzecznictwie TSUE. Jak zaznaczono powyżej, w ocenie Trybunału zmiana miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa opodatkowania) z kryterium podstawowego (czyli miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika) na kryterium alternatywne (czyli stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie) może mieć miejsce tylko wtedy, gdy zastosowanie kryterium podstawowego nie prowadzi do racjonalnego rezultatu⁹.

Jednak tym, co budzi w ostatnich latach największe kontrowersje, jest wynikająca z orzecznictwa TSUE możliwość uznania, że w pewnych (wciąż niewystarczająco sprecyzowanych) okolicznościach, formalnie niezależny podmiot może zostać uznany za stałe miejsce działalności gospodarczej podatnika z innego państwa.

Pierwszym rozstrzygnięciem TSUE, w którym zajmował się on kwestią relacji pomiędzy podatnikiem z jednego państwa a jego spółką zależną z innego państwa w kontekście stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, był wyrok w sprawie C-260/95, DFDS¹⁰.

360

Spółka duńska DFDS A/S, działająca w branży turystycznej, sprzedawała wycieczki w Wielkiej Brytanii poprzez swoją spółkę zależną DFDS Ltd. Jak wynikało z zawartej umowy, spółka brytyjska była generalnym agentem sprzedaży spółki duńskiej w Wielkiej Brytanii i Irlandii.

W opinii przedstawionej w sprawie¹¹ Rzecznik Generalny A. La Pergola zaznaczył istnienie licznych okoliczności sprawiających, że niezależność spółki brytyjskiej od podmiotu duńskiego była jedynie pozorna.

⁸ Obecnie dominuje pogląd, że wystarczające jest, aby podatnik miał nad pracownikami czy urządzeniami innego podmiotu kontrolę porównywalną do tej, jaką ma nad własnymi pracownikami i wyposażeniem technicznym (patrz np. opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott w sprawie C-605/12, Welmory, ECLI:EU:C:2014:340). Jak się wydaje, nie zmienia tej tendencji rozstrzygnięcie w sprawie C-931/19 (Titanium Ltd., ECLI:EU:C:2021:446), w którym TSUE uznał, że w przypadku gdy do zarządzania własną nieruchomością położoną na terytorium innego państwa spółka wynajęła podmiot zewnętrzny i nie miała żadnego własnego personelu w tym innym państwie, to nie stworzyła tam stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W sprawie istotne było jednak i to, że spółka zastrzegła sobie podejmowanie wszystkich ważnych decyzji dotyczących wynajmu nieruchomości, a w związku z tym rola lokalnego usługodawcy sprowadzała się do wykonywania wyłącznej funkcji o charakterze administracyjnym.

⁹ Zob. np. szczególnie w tej mierze interesującą opinię Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Maduro w sprawie C-453/03, RAL Channel Islands, ECLI:EU:C:2005:65, w której podjął on interesującą próbę określenia zasad testu racjonalności.

¹⁰ Wyrok w sprawie C-260/95, DFDS A/S, ECLI:EU:C:1997:77.

¹¹ ECLI:EU:C:1997:20.

Rzecznik podkreślił, że zawarte między spółkami umowy sprawiały, iż DFDS Ltd. nie ponosiła żadnego realnego ryzyka finansowego wynikającego ze swojej wyłącznej działalności – czyli działalności na rzecz spółki dominującej. Umowy te nakładały także na DFDS Ltd. wiele nietypowych dla podmiotu niezależnego ograniczeń, np. DFDS Ltd. nie mogła bez zgody spółki dominującej nawiązać relacji gospodarczych z innymi podmiotami, nie mogła prowadzić samodzielnej działalności marketingowej ani samodzielnie decydować o zatrudnieniu członków kadry zarządzającej. To sprawiło, że rzecznik uznał, iż spółka brytyjska, nie zachowując atrybutów niezależności od podmiotu duńskiego, była w istocie rzeczą częścią struktury duńskiego przedsiębiorcy.

Jakkolwiek TSUE w orzeczeniu nie odniósł się bezpośrednio do wszystkich argumentów rzecznika, to jednak wprost zgodził się z jego opinią, że dla dokonania oceny, czy podmiot zależny może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej swojej spółki macierzystej z innego państwa, kluczowe jest to, czy podmiot taki może działać i działa w sposób samodzielny i niezależny od spółki macierzystej.

To, co Trybunał uznał za szczególnie istotną okoliczność, to fakt, że spółka brytyjska była opleciona siecią postanowień umownych, które w istocie rzeczy odebrały jej jakąkolwiek faktyczną niezależność w prowadzeniu działalności gospodarczej, co w ocenie TSUE uczyniło z niej *de facto* niemalże organ wewnętrzny spółki duńskiej.

To niezmiernie interesujące rozstrzygnięcie wpisuje się skądinąd w klasyczną dla systemu podatku od wartości dodanej zasadę dominacji treści nad formą.

W sprawie C-605/12, Welmory Trybunał rozstrzygał kwestię tego, na jakich warunkach podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej na Cyprze, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w Polsce, powinien być uważany za posiadającego w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności.

Trybunał uznał, że co do zasady nie jest wykluczone, aby spółkę polską uznać za stałe miejsce działalności gospodarczej spółki cypryjskiej, jednak aby tak się stało, należy ustalić, czy spółka cypryjska ma kontrolę nad pracownikami spółki polskiej i jej zapleczem technicznym, która to kontrola byłaby porównywalna do kontroli nad własnymi zasobami personalnymi i technicznymi.

To kolejne niezmiernie istotne stanowisko Trybunału. Jego znaczenie polega przede wszystkim na tym, że Trybunał nie odrzucił jako zasady możliwości uznania formalnie niezależnego podmiotu za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika – przeciwnie, uznawszy to za możliwe, przyjął, że aby ustalić, czy taki podmiot stanowi przedmiotowe stałe miejsce prowadzenia działalności

gospodarczej, należy zbadać istnienie przesłanek określonych w art. 11 ust. 1 rozporządzenia 282/2011.

Trybunał przypomniał, że najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Podkreślił też, że to właśnie kryterium siedziby działalności gospodarczej ma charakter obiektywny, a co więcej – „oferuje wysoki stopień pewności prawa i jest łatwiejsze do zweryfikowania niż na przykład stałe miejsce prowadzenia działalności”.

To ważna teza podkreślająca wyjątkowość przypadku, gdy miejsce świadczenia powinno zostać określone przez kryterium inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika. Tę wyjątkowość zaznaczyła także Rzecznik Generalna J. Kokott, która w swojej opinii w sprawie stwierdziła, że „w razie wątpliwości nie powinno się zakładać istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”¹².

Jednak w samej sentencji wyroku Trybunał podkreślił, że „na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim »stałe miejsce prowadzenia działalności« w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej”.

Tym samym, choć TSUE nie dokonał jednoznacznego rozstrzygnięcia, niemniej określił pewne przesłanki przyjęcia tego, kiedy możemy mieć do czynienia ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot będący nabywcą usługi.

Wątpliwości tych nie rozstrzygnął Trybunał także w kolejnym wyroku w sprawie dotyczącej stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (C-547/18, Dong Yang)¹³.

W orzeczeniu tym TSUE potwierdził swoje dotychczasowe stanowisko, że najbardziej użytecznym łącznikiem w celu określenia miejsca świadczenia usług z podatkowego punktu widzenia jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Z tego względu odniesienie do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

¹² ECLI:EU:C:2014:340.

¹³ C-547/18, Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2020:350.

podatnika stanowi odstępstwo od tej ogólnej zasady, które może zostać uwzględnione, jeżeli spełnione zostaną warunki ujęte w art. 11 rozporządzenia 282/2011.

Co ciekawe, Trybunał podkreślił, że uznanie danego miejsca za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego zainteresowanego podmiotu („usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, wyłącznie opierając się na fakcie, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną”). Dość zaskakujące jest to, że TSUE uznał za konieczne podkreślenie tego, co – jak się wydaje – jest oczywiste.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej potwierdził także, że w jego ocenie nie oznacza to jednak, że taka spółka zależna nie może stanowić stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu dominującego. Trybunał zaznaczył, że jest to możliwe, przy czym „taka kwalifikacja zależy od materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011, w szczególności w jego art. 11, które należy oceniać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej”.

4. Dong Yang – stracona szansa

Tym samym TSUE ponownie uchylił się od rozstrzygnięcia tego, jakie warunki powinny być spełnione, aby formalnie niezależny podmiot mógł stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika. To niestety stracona okazja na to, aby nieco uporządkować tę niezmiernie skomplikowaną kwestię.

Tym bardziej że w tej sprawie Trybunał dysponował znakomitą opinią Rzecznik Generalnej J. Kokott¹⁴. Opinia ta jest ważna nie tylko ze względu na swoje niewątpliwie walory merytoryczne, ale i dlatego, że Rzecznik uznała, iż sprawa jest na tyle ważna i trudna, że każdorazowe szczegółowe rozważania dotyczące tego, czy w danej sprawie spełnione zostały warunki określone w art. 11 rozporządzenia 282/2011 mogą tylko jeszcze bardziej skomplikować to zagadnienie. Dlatego uznając sytuację za przypominającą węzeł gordyjski, przedstawiła Trybunałowi stosowne rozwiązanie.

¹⁴ ECLI:EU:C:2019:976.

Rzecznik Generalna J. Kokott w swojej opinii zaproponowała, aby kierować się zasadą pewności prawa. Uznała bowiem, iż „z samego brzmienia dyrektywy VAT wynika już, że stanowiąca pod względem prawnym odrębny podmiot spółka zależna nie może być jednocześnie uznana za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki dominującej. Artykuł 44 dyrektywy VAT odnosi się bowiem do podatnika, który posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej w jednym miejscu, a stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym miejscu. Jednakże spółka dominująca i spółka zależna nie są jednym podatnikiem, lecz dwoma podatnikami”. W konkluzji opinii Rzecznik przyjęła, że „spółka zależna spółki (z państwa trzeciego) zasadniczo nie jest jej stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE i art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011. Inny wniosek byłby jednak możliwy, gdyby struktura umowna ukształtowana przez usługobiorcę naruszała zakaz stosowania praktyk stanowiących nadużycie”.

W konsekwencji zastosowanie zasady pewności prawa miałyby sprawiać, że spółka zależna może być stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej swojej spółki macierzystej wyłącznie w przypadku nadzwyczajnym, jakim jest przypadek stanowiący nadużycie prawa.

364

Trybunał mógł więc rozstrzygnąć odważnie, wykraczając poza ramy stworzone pytaniem sądu odsyłającego i stosując rozwiązanie zaproponowane przez Rzecznik Generalną – niestety nie uczynił tego. Nie oznacza to jednak, że Trybunał rozstrzygnął w sposób przeciwny do opinii Rzecznik Generalnej – po prostu pominął jej opinię w tej części.

Niestety, zachowawczość TSUE wykazana przy rozstrzygnięciu sprawy C-547/18, Dong Yang sprawiła, że pojawiają i pojawiać się będą kolejne pytania prejudycjalne sądów krajowych, dotyczące specyficznych zagadnień i okoliczności, mające na celu ustalenie, gdzie jest granica dzieląca standardowe relacje pomiędzy spółką macierzystą a spółką zależną jako niezależnymi przedsiębiorcami od tych, w których spółka zależna działa jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki macierzystej. Ostatnie wyroki TSUE dotyczące tego zagadnienia (C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL¹⁵ i C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA¹⁶) są przykładami rozstrzygnięć wymagających dokładnej analizy stanu faktycznego, po to, by ustalić, że dość standardowe usługi marketingowe wykonywane przez zależną spółkę rumuńską na rzecz niemieckiej spółki macierzystej (której działalność polega na sprzedaży produktów farmaceutycznych do odbiorców w Rumunii) nie stanowią stałego miej-

¹⁵ ECLI:EU:C:2022:291.

¹⁶ ECLI:EU:C:2023:530.

sca prowadzenia działalności gospodarczej firmy niemieckiej w Rumunii (Berlin Chemie), a równie standardowa umowa produkcji na materiałach powierzonych, wykonywana przez spółkę belgijską na rzecz wchodzącej w skład tej samej grupy spółki szwajcarskiej, nie tworzy stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej firmy szwajcarskiej w Belgii (Cabot Plastics).

Zważywszy na wagę zagadnienia, należy przyjąć, że takie wątpliwości będą pojawiały się nieustająco aż do chwili interwencji legislacyjnej bądź rozstrzygnięcia Trybunału wykraczającego poza decyzję w konkretnej sprawie konkretnego podatnika.

5. Wnioski

Biorąc powyższe orzeczenia Trybunału pod uwagę, należy podkreślić, że podstawową zasadą przy ustalaniu miejsca świadczenia usług jest odniesienie się do miejsca siedziby działalności gospodarczej, a więc podstawowego punktu odniesienia (głównego łącznika) dla określenia miejsca świadczenia usług.

Jedynie w sytuacjach wyjątkowych, czyli wtedy, gdy zastosowanie tej reguły podstawowej nie prowadziło do racjonalnego rezultatu, należy rozważyć odniesienie się do zasad uzupełniających. Dopiero w takim przypadku istotne staje się ustalenie, czy podatek ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. To ważna kolejność określania miejsca świadczenia – sam fakt posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w innym państwie nie musi bowiem powodować konieczności odstąpienia od stosowania zasady podstawowej. Dopiero ustalenie, że zastosowanie zasady podstawowej nie będzie prowadziło do racjonalnego rezultatu, sprawia, że zasada uzupełniająca określenia miejsca świadczenia usług może znaleźć zastosowanie.

Należy przyjąć, że warunkiem niezbędnym do uznania, że formalnie niezależny podmiot stanowić może stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika – poza spełnieniem standardowych przesłanek warunkujących w ogóle możliwość stwierdzenia istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, określonych w art. 11 rozporządzenia 282/2011, jest to, aby faktyczna niezależność tego podmiotu była ograniczona.

Może to wynikać z zawartych umów, ewentualnie z rzeczywistego narzucenia przez spółkę macierzystą (ale także inny podmiot, który nie musi być nawet powiązany z kontrahentem) takich zasad współpracy, które

faktycznie uniemożliwiają samodzielne podejmowanie istotnych decyzji związanych z prowadzoną działalnością przez podmiot, który w tych okolicznościach może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej innego podatnika. To, co w świetle powołanego orzecznictwa TSUE jest istotne, to nie tyle formalna zależność jednego podmiotu od innego, wynikająca np. z faktu, iż stanowi on spółkę zależną tego innego podmiotu, ile istnienie umownych lub pozaumownych zasad, sprawiających, że jeden z kontrahentów nie może w istocie rzeczy w sposób samodzielny prowadzić swojej działalności.

W konsekwencji stałym miejscem prowadzenia może być podmiot formalnie niepowiązany pod względem prawnym z kontrahentem, który jednak poprzez sieć umów jest niezdolny do samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych. Z kolei takim stałym miejscem nie musi być spółka zależna innego podmiotu tylko ze względu na ową formalną zależność.

Wydaje się, że bez rozstrzygnięcia jednoznacznego, np. takiego jak proponowane przez Rzecznik Generalną w sprawie Dong Yang, sytuacja będzie się komplikować, dlatego należy mieć nadzieję, że w jednej z kolejnych spraw dotyczących stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Trybunał zdecyduje się jednak na odważne i stanowcze rozstrzygnięcia.

366

Bibliografia

- Beerepoot J., *About VAT Registration and Fixed or Permanent Establishments*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.
- Corniejle S., Slegtenhorst P., *The Unsettled Business of the Fixed Establishment in EU VAT*, „EC Tax Review” 2020, no. 6.
- Lasiński-Sulecki K., *Czego nowego dowiedzieliśmy się o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej? Wyrok TS, C-547/18, Dong Yang Electronics Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 9.
- Lasiński-Sulecki K., *European Union – Fixed Establishment: From Berkholz and DFDS to Welmory and Dong Yang*, „International VAT Monitor” 2020, vol. 31, no. 4.
- Leur M. van de, *European Union – New Developments in the „Fixed Establishment” Concept for VAT Purposes*, „International VAT Monitor” 2020, vol. 31, no. 3.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Mikutienė R., *The preferred treatment of the fixed establishment in European VAT*, „World Journal of VAT/GST Law” 2014, vol. 3, no. 3.

- Norden G.J. van, *The Allocation of Taxing Rights to Fixed Establishments in European VAT Legislation*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.
- Spies K., *International/European Union/OECD – Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, „International VAT Monitor” 2017, vol. 71, no. 12.
- Spies K., *Permanent Establishments in Value Added Tax, The Role of Establishments in International B2B Trade in Services under VAT/GST Law*, Amsterdam 2020.
- Terra B.J.M., *Internet and the Concept of ‘Fixed Establishment’ of the Recipient of a Supply of Services: Case C-605/12 Welmory*, [w:] M. Lamensch, E. Traversa, S. van Thiel (red.), *Value Added Tax and the Digital Economy: The 2015 EU Rules and Broader Issues*, Amsterdam 2015.
- Wit W. de, *The Fixed Establishment after the VAT Package*, [w:] H. van Arendonk, S. Jansen, R. van der Paardt (red.), *VAT in an EU and International Perspective: Essays in Honour of Han Kogels*, Amsterdam 2011.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 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 77/1 ze zm.).

367

Streszczenie

Zagadnienie tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej doczekało się bogatego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Konstrukcja ta jest szczególnie istotna z punktu widzenia określenia miejsca świadczenia usług (a w konsekwencji państwa, w którym świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu) w przypadku, gdy usługodawca i usługobiorca mają siedzibę działalności gospodarczej lub właśnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w różnych państwach. Opracowanie analizuje te zagadnienia w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, Trybunał Sprawiedliwości UE, podmiot niezależny

Wiesława Miemieć¹

Bartłomiej Łukasik²

Wpływ ulgi abolicyjnej na opodatkowanie dochodów polskich rezydentów z pracy najemnej

I

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej mobilność pracowników i wykonywanie przez nich pracy na terytoriach państw niebędących państwami rezydencji stały się powszechnym zjawiskiem społecznym. W przypadku pracy najemnej wykonywanej przez osobę fizyczną na terytorium więcej niż jednego państwa często występuje zbieg roszczeń państw zainteresowanych nałożeniem zobowiązania w zakresie podatku dochodowego należnego z tytułu tej samej aktywności zarobkowej, świadczonej przez tego samego pracownika w jednym czasie, czyli tzw. ryzyko podwójnego opodatkowania w obu państwach. W literaturze wyróżnia się międzynarodowe podwójne opodatkowanie w sensie prawnym i ekonomicznym³. W sensie prawnym mamy z nim do czynienia, gdy ten sam podmiot i przedmiot opodatkowania objęty jest za ten sam okres opodatkowaniem dwoma podatkami o takim samym charakterze przez dwa państwa⁴. Sytuacja taka

369

¹ Wiesława Miemieć – profesor doktor habilitowana, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0001-8472-2200>

² Bartłomiej Łukasik – magister, doradca podatkowy, doktorant w Katedrze Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0009-0006-3646-5143>

³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 74 i nast.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 67; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 52.

⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 68.

370 jest najczęściej konsekwencją zbiegu dwóch zasad opodatkowania dochodu, czyli zasady rezydencji i zasady źródła⁵. Zgodnie z zasadą rezydencji całość uzyskanych dochodów podlega opodatkowaniu w tym kraju, którego podatnik jest rezydentem, niezależnie od tego, czy źródła ich osiągnięcia znajdują się tylko na terenie tego państwa. Według zasady źródła opodatkowaniu będzie podlegać tylko dochód osiągnięty przez podatnika w kraju, w którym znajduje się jego źródło⁶. Ustalenie rezydencji jest przedmiotem jurysdykcji podatkowej konkretnych państw. W przypadku osób fizycznych krajowe zasady ustalania rezydencji podatkowej zostały przewidziane w art. 3 ust. 1–1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷. Za rezydenta podatkowego w Polsce może zostać uznana osoba, która posiada na terytorium kraju centrum interesów osobistych lub gospodarczych, lub przebywa w Polsce w roku podatkowym więcej niż 183 dni. W przypadku niespełnienia którejkolwiek z wymienionych przesłanek osoba fizyczna jest traktowana jako osoba o ograniczonym obowiązku podatkowym (tzw. nierezydent podatkowy). W takiej sytuacji, w myśl art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f., podatnik będzie zobowiązany wykazać dochody jedynie z polskich źródeł przychodu, a kwestia unikania podwójnego opodatkowania w Polsce nie wystąpi. W przypadku wykonywania pracy najemnej przez osobę fizyczną na terytorium więcej niż jednego państwa może wystąpić zbieg roszczeń państw uprawnionych do nałożenia podatku dochodowego należnego z tytułu tej samej aktywności zarobkowej, świadczonej przez pracownika w jednym czasie.

II

Następstwa takiego zbiegu są powszechnie negatywnie oceniane. Nie tylko podkreśla się ich szkodliwość dla rozwoju międzynarodowych stosunków gospodarczych, ale wskazuje się również, że stanowi to uzasadnienie dla podejmowania przez podatnika działań mających na celu unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania. W celu eliminowania skutków takich sytuacji stosowane są metody unikania podwójnego opodatkowania, wynikające z bilateralnych umów międzynarodowych, opierających się na multilateralnych umowach opracowanych przez organizacje międzynarodowe. Uzupełniająco poszczególne państwa w ramach

⁵ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 54; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 76.

⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 68.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 – dalej u.p.d.o.f.

prawa wewnętrznego przewidują środki mające zastosowanie najczęściej do przypadków, gdy nie występuje związanie umową⁸.

Przedmiot i zakres umowy bilateralnej pomiędzy zainteresowanymi państwami opracowywane są głównie przy wykorzystaniu modelu konwencji przygotowanej przez OECD⁹ bądź przez ONZ¹⁰. Dla pracownika najemnego najważniejszymi elementami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są reguły kolizyjne, rozstrzygające spór o miejsce zamieszkania do celów podatkowych, warunki opodatkowania dochodów z tytułu pracy najemnej (bądź w szczególnych przypadkach reguły dotyczące wynagrodzenia dyrektorów) oraz rodzaj zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania dochodu uzyskanego z kraju wykonywania pracy w państwie rezydencji.

W art. 23 Modelowej Konwencji OECD wskazane zostały dwie metody unikania podwójnego opodatkowania. Państwa umawiające się mogą wybrać pomiędzy metodą wyłączenia oraz metodą odliczenia, zwaną także metodą zaliczenia lub kredytu podatkowego¹¹.

W metodzie wyłączenia podatkowego administracja podatkowa państwa (najczęściej rezydencji) wprost uznaje rezygnację z roszczenia do opodatkowania zagranicznego dochodu podatnika przy wyliczaniu krajowego podatku. Natomiast w obowiązującym powszechnie wariantcie niepełnym, tj. w metodzie wyłączenia z progresją, zwolniony dochód zagraniczny jest wykorzystywany do obliczenia zobowiązania podatkowego. Na tej podstawie obliczana jest stopa podatkowa stanowiąca stosunek tak obliczonego zobowiązania podatkowego do sumy dochodów podatnika. Następnie ta efektywna stopa podatkowa ma zastosowanie jedynie do dochodów z krajowych źródeł przychodu, każdorazowo zwiększając zobowiązanie podatkowe w porównaniu do scenariusza z całkowitym pominięciem dochodu zagranicznego.

Metoda kredytu podatkowego (odliczenia) polega natomiast na opodatkowaniu dochodu podatnika bez względu na położenie jego źródła, z prawem do odliczenia (skredytowania) wartości podatku zapłaconego za granicą¹². Od tego samego dochodu w kraju rezydencji podatek nie zostanie

⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 55; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 77; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 69.

⁹ *Model Tax Convention on Income and Capital (as it read on 21 November 2017)*, 2019, <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (dostęp: 5.03.2024) – dalej Modelowa Konwencja OECD.

¹⁰ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021)*, 2021, <https://desapublications.un.org/file/914/download> (dostęp: 5.03.2024).

¹¹ *Modelowa Konwencja OECD...*, s. 1035.

¹² D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 105; J. Loranc-Borkowska, *Unikanie podwójnego opodatkowania zagranicznych dochodów polskich rezydentów*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 341 i nast.

zapłacony po raz drugi, z uwagi na możliwość odliczenia całości podatku dochodowego zapłaconego w innym państwie. Występuje również niepełny wariant tej metody – kredyt proporcjonalny, który obecnie jest powszechnym rodzajem metody kredytu podatkowego w stosunku do pracowników najemnych. W metodzie odliczenia proporcjonalnego możliwe jest skredytowanie wartości zapłaconego podatku w innym państwie, ale jedynie w proporcji nieprzekraczającej stosunku, w jakim zobowiązanie podatkowe pozostaje w relacji do sumy łącznego dochodu. Oznacza to, że odliczana będzie jedynie kwota równa podatkowi w państwie źródła, ale do wysokości obliczonego limitu. W konsekwencji może dojść do sytuacji, gdy zapłacony podatek z tytułu pracy wykonywanej za granicą nie zostanie w pełni odliczony w kraju rezydencji¹³.

Należy jednak zaznaczyć, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią samodzielnego źródła obowiązku podatkowego. Ustalają one jedynie, które z państw będących stronami umowy bilateralnej będzie uprawnione do opodatkowania i w jakim zakresie wskazanych kategorii dochodu transgranicznego¹⁴. Obowiązek podatkowy musi jednak wynikać z prawa krajowego.

372 W polskim ustawodawstwie częściowe warianty unikania podwójnego opodatkowania znalazły odzwierciedlenie także w przepisach art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. dla wyłączenia z progresją oraz w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. dla metody odliczenia proporcjonalnego. Jeżeli pomiędzy Polską a państwem, w którym polski podatnik mający status rezydenta podatkowego wykonuje pracę, nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, będzie miała zastosowanie metoda odliczenia (kredytu podatkowego). Polski ustawodawca uwzględnił nie tylko bilateralne uzgodnienia względem unikania podwójnego opodatkowania, ale i jednostronnie ustalił sposób odliczenia podatku zapłaconego za granicą w sytuacji braku międzynarodowych uzgodnień.

Do 2018 r. dominującą metodą unikania podwójnego opodatkowania w podpisywanych przez Polskę umowach międzynarodowych była korzystniejsza dla podatników metoda wyłączenia z progresją. W dniu 7 czerwca 2017 r. została jednak podpisana Konwencja Wielostronna¹⁵, implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie

¹³ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 105.

¹⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Gdańsk 2017, s. 88.

¹⁵ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., ratyfikowana w dniu 4 stycznia 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369) – dalej Konwencja MLI. Polska była jednym z pierwszych sygnatariuszy, którzy zdeponowali dokumenty ratyfikacyjne, dlatego MLI dla Polski weszła w życie 1 lipca 2018 r.

erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. Przepisy Konwencji MLI modyfikują treść zawartych umów bilateralnych oraz dodają do nich nowe postanowienia¹⁶. Najistotniejsza zmiana dla pracowników najemnych wynika z art. 5 Konwencji MLI, wprowadzającego metodę kredytu podatkowego (zaliczenia proporcjonalnego) jako preferowaną dla unikania podwójnego opodatkowania. Począwszy od 2019 r., stosowana do tej pory metoda wyłączenia z progresją w polskich bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania została zastąpiona metodą kredytu podatkowego. Implementacja zmian wynikająca z Konwencji MLI została wprowadzona do umów zawartych z Austrią, Bułgarią, Chińską Republiką Ludową, Danią, Estonią, Finlandią, Grecją, Hiszpanią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Jordanią, Kanadą, Litwą, Norwegią, Nową Zelandią, Meksykiem, Pakistanem, Portugalią, Rosją, Rumunią, Słowacją, Słowenią, Tajlandią i Wielką Brytanią¹⁷.

III

W zależności od przyjętej metody unikania podwójnego opodatkowania kwota należnego podatku w Polsce była zróżnicowana. Zasadniczo w przypadku wyboru metody wyłączenia z progresją zobowiązanie podatkowe było obliczane w niższej wysokości niż w przypadku metody kredytu podatkowego. Ponadto przy stosowaniu metody proporcjonalnego kredytu podatkowego, jeżeli w państwie źródła obowiązywały stawki podatku dochodowego wyższe niż w Polsce, to podatek zagraniczny był odliczany jedynie do wysokości ustalonego limitu. Gdyby jednak przy zastosowaniu tej samej metody stawki podatku dochodowego w państwie źródła były niższe, rezydent w Polsce odliczałby wartość całego podatku zagranicznego, ale różnicę musiałby uiścić na rzecz polskiego budżetu¹⁸. W przypadku metody wyłączenia z progresją polski rezydent nie ponosił takich konsekwencji. Zróżnicowanie to było w odbiorze społecznym odbierane jako brak sprawiedliwości podatkowej. W celu wyeliminowania tej różnicy ustawodawca w 2008 r. zdecydował się na wprowadzenie w treści art. 27g u.p.d.o.f. dodatkowego odliczenia podatkowego w postaci tzw. ulgi abolicyjnej¹⁹. Obligatoryjne przesłanki tej

¹⁶ J. Jankowski, *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 7, s. 29–30.

¹⁷ Stan na 2024 r.

¹⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 383.

¹⁹ Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 143, poz. 894).

ulgi zostały wyraźnie przewidziane w ustawie. Polegały one na możliwości zastosowania dodatkowego odliczenia przez podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od podatku należnego od dochodów określonych w art. 12 ust. 1, art. 13 i 14 u.p.d.o.f., o ile stosował on metodę zaliczenia (kredytu podatkowego), zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a, jednak pod warunkiem, że dochody osiągnięte poza terytorium RP, o których mowa w art. 27g, nie zostały uzyskane w krajach i terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W tym przypadku ulga polegała na pomniejszeniu naliczanej zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f. kwoty podatku dochodowego należnej polskiemu fiskusowi, stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym na podstawie metody kredytu podatkowego a podatkiem wynikającym z zastosowania metody wyłączenia z progresją. Ten rodzaj ulgi określa się jako ulgę społeczną²⁰. W rezultacie ostateczna wysokość podatku zapłaconego w Polsce z zastosowaniem metody kredytu podatkowego była taka sama jak przy metodzie wyłączenia z progresją²¹. Na skutek zastosowania ulgi abolicyjnej osoba uzyskująca dochody za granicą nie musiała dopłacać polskim organom podatkowym różnicy między podatkiem zagranicznym a polskim. Jedyna różnica polegała na odpowiednim sposobie zaraportowania osiągniętego przychodu w rocznym zeznaniu podatkowym, przy ustawowym ograniczeniu stosowania ulgi abolicyjnej do dochodu osiągniętego w krajach i terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Tak ukształtowany stan prawny nie był jednoznacznie interpretowany w toku stosowania prawa. Mimo wydanej przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej²² organy podatkowe w większości przypadków przyjmowały, że z ulgi abolicyjnej mogą skorzystać podatnicy spełniający

²⁰ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 37; *idem*, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 22.

²¹ A. Nowak, *Komentarz do art. 27g*, [w:] W. Nykiel, S. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014, s. 905.

²² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 października 2016 r., sygn. DD10.8201.1.2016. GOJ. Minister Finansów ustalił, że zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ulga abolicyjna może mieć także zastosowanie w przypadku dochodu osiągniętego przez podatnika w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Interpretacja ogólna w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do dochodów marynarzy uzyskanych z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna), jeżeli od tych dochodów nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy (Dz.Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 7 listopada 2019 r., poz. 21), <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+7+listopada+2019+r.+poz.+21> (dostęp: 5.03.2024).

warunki określone w art. 27g u.p.d.o.f., ale wyłącznie tacy, którzy dochody z pracy najemnej pozyskiwali w państwie, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. W orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska także były zróżnicowane. Można wskazać na cztery grupy orzeczeń. W pierwszej z nich warunkiem koniecznym do zastosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodu z pracy najemnej osiągniętego przez polskiego rezydenta była zapłata podatku w państwie źródła, z którym Polska zawarła umowę²³. W drugiej grupie orzeczeń możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej w stosunku do takiej samej sytuacji nie była łączona z obowiązkiem zapłaty podatku w państwie źródła²⁴. W uzasadnieniach orzeczeń wskazywano, że nie ma w takiej sytuacji znaczenia zapłacenie podatku za granicą. Wystarczający jest sam fakt osiągnięcia dochodów zagranicznych w takim państwie. Kolejne dwie grupy orzeczeń dotyczyły sytuacji, gdy podatnik uzyskał dochód z pracy najemnej w państwie źródła, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Liczna grupa wyroków uzależniała możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodu uzyskanego w takim państwie od konieczności zapłacenia tam podatku²⁵. Uzasadnienia takich orzeczeń wskazywały, że brak zapłaty podatku w takiej sytuacji wyklucza możliwość zaistnienia podwójnego opodatkowania. Zastosowanie ulgi mogłoby natomiast doprowadzić do powstania po stronie podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej, wynikającej z zastosowania dodatkowego odliczenia od podatku. Ostatnie stanowisko reprezentowane było w orzeczeniu tylko jednego wojewódzkiego sądu administracyjnego²⁶. Przyjęto, że skorzystanie z ulgi abolicyjnej jest możliwe także wówczas, gdy podatnik uzyskał dochód w państwie źródła, z którym Polska nie zawarła umowy i nie zapłacił on w tym państwie podatku.

Zaprezentowany przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w treści powołanych przepisów prawnych. Niewątpliwie nie znajduje tu uzasadnienia fakt zapłacenia podatku za granicą w zależności od tego, czy została z tym krajem zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Orzeczenia uzależniające zastosowanie ulgi od spełnienia takiej przesłanki można by określić

²³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 14 października 2016 r., sygn. II FSK 2133/15, Legalis nr 1553916.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. IIFSK 1160/17, Legalis, nr 1861073, także wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. II FSK 2273/15, LEX nr 2220977, podobnie wyrok NSA z dnia 27 marca 2019 r., sygn. II FSK 855/17, LEX nr 2645748.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1307/18, LEX nr 2657648, podobnie wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 7/17, LEX nr 2616298.

²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r., sygn. I SA/Gd 749/18, Legalis nr 1823159.

jako wyroki z wykładnią *contra legem*, opartą na filozofii orzecznicych doktryn zwalczania unikania opodatkowania²⁷. Jedną z takich koncepcji orzecznicych zakłada właściwą dla sędziów obiektywność ocen co do tego, czy podatnik unika opodatkowania w sposób dozwolony²⁸. Wydaje się jednak, że ocena taka ma walor oceny subiektywnej, przekraczającej ramy wykładni ustaw podatkowych w procesie ich stosowania.

IV

376

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy zmieniające zasady stosowania ulgi abolicyjnej²⁹. Do art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. dodano limit kwotowy dotyczący wysokości odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej, tj. kwotę 1360 zł (od 2021 r.). Zmiana objęła swym zakresem niemal wszystkich polskich rezydentów podatkowych wykonujących pracę za granicą, z wyjątkiem pracowników osiągających dochody z tytułu pracy wykonywanej poza terytorium lądowym państw. Polscy rezydenci podatkowi uzyskujący przychody ze stosunku pracy w państwach, w których na podstawie umów stosowana jest metoda kredytu podatkowego, uiszczają zatem w Polsce wyższy podatek dochodowy od osób fizycznych. Jeżeli jednak kwota podatku zapłaconego za granicą (możliwego do odliczenia) od uzyskanego tam dochodu będzie nie niższa niż 1360 zł od podatku obliczonego od tej samej kwoty w Polsce, podatnik będzie zobowiązany do dopłaty tego podatku w Polsce.

Ulga jest wprawdzie dostępna dla wszystkich podatników spełniających przesłanki z art. 27g u.p.d.o.f., jednak kwota odliczenia, jak już wskazano, nie może przekroczyć 1360 zł. Tak więc każdy polski rezydent uzyskujący w państwie źródła dochód przewyższający kwotę wolną wynoszącą 30 000 zł będzie musiał zapłacić podatek wyliczony z zastosowaniem stawki 12%, a po przekroczeniu 120 000 zł ze stawką 32%.

Ulga abolicyjna w obecnym kształcie w porównaniu z pozostałymi ulgami podatkowymi przewidzianymi w art. 27f u.p.d.o.f. została w sposób nieuzasadniony przedmiotowo ograniczona. Ustawodawca, ryczałtowo określając wysokość odliczenia, całkowicie uniezależnił wysokość

²⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 84–85.

²⁸ *Ibidem*, s. 85.

²⁹ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123).

ulgi od osiągniętego przychodu zagranicznego oraz od każdego innego czynnika zewnętrznego. Zachwianie proporcji odliczenia stoi chociażby w sprzeczności z dotychczasową praktyką dokonywania odliczeń podatkowych w zakresie np. stosowania ulgi na dzieci (określonej co prawda kwotowo, ale rosnącej proporcjonalnie do liczby posiadanych dzieci). Kwestia ograniczania ulg ze względu na ich określanie wyłącznie w wartościach kwotowych dla wszystkich podatników (bez względu na zróżnicowanie wysokości osiąganych dochodów) pozostaje aktualna także wobec zasadniczych zmian podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzonych w 2022 r., gdzie ustawodawca zdecydował się na zlikwidowanie możliwości odliczalności składki na obowiązkowe ubezpieczenia zdrowotne (które były określone procentowo, dla pracowników najemnych wprost proporcjonalnie do osiągniętego przychodu).

Kierunek zmian w stosowaniu ulgi abolicyjnej uzasadniano wzrostem świadomości podatkowej podatników, zmianą tendencji obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (poprzez stosowanie postanowień Konwencji MLI), chęcią ograniczenia agresywnych praktyk przy wykorzystaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także intencją ograniczenia emigracji obywateli³⁰.

Mimo argumentów, którymi kierował się ustawodawca, wprowadzając ograniczenia dotyczące stosowania ulgi abolicyjnej, zasadne byłoby wskazanie skutku wprowadzenia zmian³¹. Negatywnym skutkiem jest zaburzenie najbardziej istotnych zasad konstytucyjnych, w tym zasady równości, stanowiącej element ustrojowy zasady sprawiedliwości podatkowej, oraz zasady niedyskryminacji.

377

V

Artykuły 84 oraz 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³² łącznie statuują zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać

³⁰ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk 642, 2020, s. 25–34, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 5.03.2024).

³¹ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2019, s. 274.

³² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Realizowane w ten sposób władztwo wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków. W konsekwencji ustawodawca ma dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, za pośrednictwem których system podatkowy powinien zapewnić realizację funkcji nie tylko fiskalnych, ale także realizację wydatków publicznych w celu rozwoju gospodarczego, socjalnego i społecznego obywateli³³. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że swoboda przysługująca ustawodawcy jest większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych (TK-K 26/97).

Bez wątplenia wprowadzanie przywilejów podatkowych i odmienne traktowanie określonej grupy podatników będzie powodować ryzyko zachwiania zasady równości w opodatkowaniu. Zasada równości dotycząca podatku, jako jedna z najbardziej podstawowych według stanowiska doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, oznacza takie samo traktowanie podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą relewantną³⁴. W orzecznictwie Trybunału zasada równości gwarantuje, że „wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących”³⁵. Wskazuje się, że zasada ta znajduje szczególny wyraz w sytuacjach opodatkowywania przedmiotów z elementem transgranicznym, co wynika wprost z umów zapobiegających podwójnemu opodatkowywaniu, które wyraźnie zakazują dyskryminacyjnego traktowania takich podatników³⁶.

W obrębie jednej grupy obywateli nie powinno natomiast dochodzić do dywersyfikacji. Wyjątki od zasady równomiernego traktowania zostały jasno wyrażone w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego³⁷. Wszelkie modyfikacje powinny mieć charakter racjonalnie uzasadniony, pozostawać w ścisłym związku z przepisem – jego treścią oraz celem ustawy.

³³ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84...*, s. 275 oraz cytowane tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (zob. TK-K 12/94, TK-K 22/95).

³⁴ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 132 oraz cytowane tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

³⁵ Tytułem przykładu: orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK 1988, nr 1, poz. 1, s. 14; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. K 8.09, Dz.U. Nr 206, poz. 1227, s. 12183.

³⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 294.

³⁷ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 października 2012 r., sygn. K 27/11, OTK-A-2012/9, s. 102.

Następnie słusznie wskazano na konieczność proporcjonalnej oceny argumentów różnicujących sytuację adresatów normy z wagą interesów, które zostaną niezaspokojone w wyniku różnicowania. W rezultacie relacje te powinny pozostawać w naturalnym związku z porządkiem konstytucyjnym, realizującym pozostałe wartości konstytucyjne.

Można zatem przyjąć, że ograniczenia wysokości oraz sposobu określenia ulgi abolicyjnej nie odpowiadają standardom konstytucyjnym. Limitowanie ulgi abolicyjnej w ryczałtowej wysokości w pierwszej kolejności różnicuje podatników w ramach grupy obywateli kwalifikujących się do skorzystania z tej ulgi. Różnicowanie to wynika z faktu, iż według obecnego brzmienia art. 27g u.p.d.o.f. do ulgi abolicyjnej uprawnieni będą jedynie ci podatnicy, którzy osiągają łącznie przychody nieprzekraczające 30 000 zł bądź przychody zagraniczne w takiej wysokości, aby po ich zsumowaniu z dochodami osiągniętymi w Polsce możliwe było wykorzystanie kwoty limitu. W konsekwencji wprowadzona nowelizacja sztucznie wykreowała grupę podatników, których ustawodawca zdecydował się objąć ulgą abolicyjną, pozostawiając pozostałych podatników, będących w podobnej sytuacji prawnopodatkowej, bez prawa do możliwości zastosowania jej odliczenia.

Brak odniesienia ulgi abolicyjnej do niezależnych wskaźników szczególnie widoczny jest przy zmianach wprowadzonych od 2022 r., gdzie ustawodawca zdecydował się na uzależnienie wysokości niektórych podstawowych elementów obliczenia podatku dochodowego od innych wskaźników, lepiej reagujących na realia rynkowe³⁸. Zmiany nie wprowadziły modyfikacji w wartości kwoty ulgi abolicyjnej, pozostawiając kwotę maksymalnego odliczenia na wartość 1360 zł.

W szerszej analizie sytuacji podatkowej polskich rezydentów podatkowych osiągających dochody także za granicą kwestią wymagającą podniesienia jest dyskryminacja podatkowa. W wyniku wprowadzonych zmian podatnicy ci będą ponosili odmienne konsekwencje podatkowe w Polsce wyłącznie ze względu na wybór państwa, gdzie jest świadczona praca najemna. Z uwagi na dość duże różnice w wysokości zobowiązania podatkowego może dochodzić nawet do kuriozalnych sytuacji, w których głównym motywem osób dokonujących wyboru państwa wykonywania pracy najemnej może być metoda unikania podwójnego opodatkowania.

³⁸ Dla przykładu wysokość kwoty zmniejszającej podatek uzależniona została od kwoty minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych (art. 27 ust. 1d u.p.d.o.f.) bądź wprowadzono uzależnienie limitu dochodów osiąganych przez dziecko pełnoletnie do 25. roku życia (uprawniających do skorzystania z możliwości wspólnego rozliczenia z dzieckiem, skorzystania z ulgi na dziecko czy odliczenia wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne) od dwunastokrotności renty socjalnej (art. 6 ust. 4e, art. 26 ust. 7e, art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f.).

Należy zwrócić także uwagę na sam fakt aberracji celu instytucji ulgi abolicyjnej. W pierwotnym założeniu wprowadzone odliczenie od podatku miało niwelować różnice pomiędzy wynikami obliczeń obu metod do rezultatu otrzymanego metodą wyłączenia z progresją. Tym samym ulga abolicyjna miała stać się „bezpiecznikiem” zachowania konstytucyjnej zasady równości. Obecnie, ze względu na marginalny charakter, można uznać, że to rozwiązanie istotnie odbiega od pierwotnego zamiaru ustawodawcy.

Alternatywą dla przyznania pełnej możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej mogłaby być zmiana metod unikania podwójnego opodatkowania z obecnie obowiązujących częściowych odliczeń na wyłączenie pełne oraz odliczenie pełne, pozwalające odpowiednio wyłączyć cały dochód zwolniony z opodatkowania na podstawie umowy międzynarodowej bądź odliczyć całą kwotę podatku zapłaconego przez podatnika za granicą. Jednakże, z uwagi na konieczność renegocjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, postulat ten może okazać się trudny do zrealizowania.

W konsekwencji zmiany wynikające z wprowadzenia przepisów w zakresie ulgi abolicyjnej nie mogą być oceniane pozytywnie. Wobec braku potrzeby uszczelnienia w tym obszarze systemu podatkowego wprowadzone ograniczenia ulgi abolicyjnej są zbyt daleko idące w stosunku do potrzeb gospodarczych. Uwzględniając nawet zmianę priorytetów międzynarodowej polityki podatkowej, zasadne jest pytanie, czy uczyniono to w odpowiednim momencie i dlaczego nie wiązało się to z głębszą reformą, która przynajmniej częściowo niwelowałaby różnice w opodatkowaniu pomiędzy Polską a innymi krajami Unii Europejskiej i uwzględniała różnice w poziomie wynagrodzeń. Pozwoliłoby to na niezaburzenie zasady równości i powszechności opodatkowania.

380

Bibliografia

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Gdańsk 2017.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Jankowski J., *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 7.

- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Loranc-Borkowska J., *Unikanie podwójnego opodatkowania zagranicznych dochodów polskich rezydentów*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Model Tax Convention on Income and Capital (as it read on 21 November 2017)*, 2019, <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (dostęp: 5.03.2024).
- Nowak A., *Komentarz do art. 27g*, [w:] W. Nykiel, S. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021)*, 2021, <https://desapublications.un.org/file/914/download> (dostęp: 5.03.2024).

Akty prawne

- Interpretacja ogólna w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do dochodów marynarzy uzyskanych z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna), jeżeli od tych dochodów nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy (Dz.Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 7 listopada 2019 r., poz. 21), <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+7+listopada+2019+r.+poz.+21> (dostęp: 5.03.2024).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., ratyfikowana w dniu 4 stycznia 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369).
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk 642, 2020, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 5.03.2024).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226).
- Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 143, poz. 894).

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123).

Streszczenie

Opracowanie stanowi syntetyczny przegląd problematyki unikania podwójnego opodatkowania dochodów z pracy najemnej pracowników w odniesieniu do polskich rezydentów podatkowych wykonujących pracę za granicą. Autorzy prezentują metody unikania podwójnego opodatkowania dochodów rezydentów podatkowych z pracy wykonywanej w Polsce, z uwzględnieniem ewolucji ich stosowania w Polsce na przestrzeni czasu oraz ich wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego. Analiza dokonana została przy szczególnym uwzględnieniu zmian wynikających z implementacji Konwencji Wielostronnej MLI oraz ograniczenia wysokości stosowania ulgi abolicyjnej wprowadzonej w 2021 r. W opracowaniu omówiono aspekty tej zmiany, w tym jej konsekwencje społeczne i ekonomiczne. Zaprezentowano także postulaty, które mogą przyczynić się do poprawy efektywności systemu podatkowego i zwiększenia respektowania konstytucyjnych zasad równości i powszechności w opodatkowaniu.

382

Słowa kluczowe: podwójne opodatkowanie, zasada źródła, zasada rezydencji, metody unikania opodatkowania, metoda wyłączenia, metoda kredytu podatkowego, ulga abolicyjna

Ireneusz Mirek¹

...nie gęsi, iż swój język mają. O nazwach podatków w Niemczech

1. Nazwy podatków – własne czy obce?

Obserwowane w Polsce zjawisko używania obcojęzycznych nazw podatków (a zwłaszcza skrótów tych nazw) każe zadać pytanie, czy zjawisko takie występuje powszechnie również w innych krajach, biorąc w tym kontekście za przykład sąsiada Polski – Niemcy.

Odpowiadając na to pytanie, wskazać należy, że w Niemczech – w odniesieniu do podatków własnych – używane są co do zasady wyłącznie niemieckie nazwy podatków oraz skrótury wyprowadzane od oznaczeń niemieckich. I tak niemiecki podatek dochodowy od osób fizycznych to *Einkommensteuer*, skrót nazwy podatku to ESt, a skrót nazwy ustawy to EStG (niem. *Einkommensteuergesetz*). Nie używa się skrótury PIT (wyprowadzanego od ang. *Personal Income Tax*). Podobnie niemiecki podatek dochodowy od osób prawnych to *Körperschaftsteuer*, skrót nazwy podatku to KSt, a skrót nazwy ustawy to KStG (niem. *Körperschaftsteuergesetz*) – w żadnym razie CIT (od ang. *Corporate Income Tax*). Skrótury PIT i CIT nie pojawiają się w wykazach skrótów zbiorów aktów prawnych, nie są używane w literaturze fachowej, monografiach naukowych, komentarzach czy podręcznikach akademickich, chyba że dany fragment *explicite* zajmuje się prawem państwa obcego lub międzynarodowym prawem podatkowym. W odniesieniu do relacji wewnętrznych skrótury takie jak CIT czy PIT nie są stosowane.

Co więcej, w Niemczech z reguły nie używa się nawet skrótury VAT (od ang. *Value Added Tax*). Niemiecki „podatek od wartości dodanej” to po prostu „podatek obrotowy” (niem. *Umsatzsteuer*) i taka jest jego na-

¹ Ireneusz Mirek – doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

zwa ustawowa. Skrót tej nazwy to USt, a skrót nazwy ustawy to UStG (niem. *Umsatzsteuergesetz*). Oczywiście obowiązujący podatek obrotowy (niem. *Umsatzsteuer*) jest oparty na konstrukcji podatku od wartości dodanej, stąd też niekiedy (zwłaszcza w języku potocznym) spotyka się również określenie *Mehrwertsteuer* (dosł. podatek od wartości dodanej) – nie jest to jednak wyrażenie normatywne. W efekcie w literaturze nie używa się skrótów VAT w odniesieniu do niemieckiego podatku obrotowego, a skrót ten pojawia się tylko przy omawianiu zagadnień wykraczających poza *stricte* wewnętrzne niemieckie prawo podatkowe, a więc np. podatków obcych czy stanów faktycznych o charakterze transgranicznym.

W tym stanie rzeczy jest oczywiste, że niemieckie wzory formularzy podatkowych nie zawierają oznaczeń pochodzących z języków innych niż niemiecki. Wyjątek stanowią formularze przeznaczone dla cudzoziemców oraz przedstawicieli duńskiej i łżyckiej mniejszości narodowej.

2. Przesłanki stosowania własnych nazw podatków

384

Stosowanie w Niemczech wyłącznie niemieckiego nazewnictwa podatkowego wynika z wielu przesłanek natury prawnej, kulturowej i zwyczajowej. Najważniejsze spośród nich to:

- 1) bogata, wielowiekowa tradycja prawa podatkowego i nieprzerwany rozwój tego prawa na podstawie historycznie ugruntowanych pojęć;
- 2) konstytucyjne zakotwiczenie nazw większości podatków w Ustawie Zasadniczej RFN oraz doniosła rola podatków w systemie równowagi władz w państwie federalnym;
- 3) ścisłe regulacje dotyczące języka urzędowego;
- 4) szczegółowe wytyczne co do formułowania aktów prawnych i używania skrótów, zawierające jednoznaczny wymóg stosowania wyłącznie języka niemieckiego.

3. Tradycje niemieckiego prawa podatkowego

Kwestie podatkowe tradycyjnie pozostawały w centrum zainteresowania prawodawców niemieckich, a historia wielu współczesnych podatków sięga średniowiecza. Utrzymywanie przez lata licznych anachronicznych już dziś podatków stanowi zresztą przykład charakterystycznego dla

Niemiec silnego przywiązania do tradycji i konserwatyzmu w dziedzinie prawa. Do dziś obowiązuje wszak wiele regulacji podatkowych przyjętych jeszcze w Republice Weimarskiej, a podstawowe pojęcia podatkowe, w tym niemieckie nazwy podatków, sformułowane w XIX lub na początku XX w. stosowane są nieprzerwanie do chwili obecnej. Podobnie rzecz ma się ze skrótami nazw podatków.

I tak nazwa *Einkommensteuer*, odnosząca się do podatku dochodowego od osób fizycznych, wywodzi się do podatku pobieranego w Prusach Wschodnich w latach 1811–1813 jako danina wojenna. Potem nazwą tą określano kolejne wersje podatków wprowadzanych w Prusach w 1851 i 1891 r. oraz innych krajach niemieckich – Hesji od 1869 czy Saksonii od 1874 r. Jednolity podatek dochodowy dla obszaru całych Niemiec przyjęto w 1920 r. Wyrażenie *Einkommensteuer* funkcjonuje zatem w języku niemieckim (prawnym i prawniczym) od ponad dwustu lat. Stąd też właściwie nikomu w Niemczech nie przychodzi do głowy, aby zamiast tej nazwy używać oznaczeń pochodzących z języka angielskiego, francuskiego czy jakiegokolwiek innego.

Podobnie wygląda sytuacja z nazwami innych podatków. Dla przykładu wyrażenie *Körperschaftsteuer* jako oznaczenie podatku dochodowego od osób prawnych wprowadzono w Republice Weimarskiej w ustawie z 1920 r. Z kolei nazwa *Umsatzsteuer* pojawiła się w Bremie już w latach 1863–1884, określając zbiorczy podatek obrotowy, obejmujący wówczas tylko wyroby akcyzowe. Nazwę tę przejęto potem do ustawy ogólnoniemieckiej w 1918 r., wprowadzając powszechny podatek obrotowy (brutto), obowiązujący w tej formie aż do 1967 r. Został on z czasem zastąpiony konstrukcją podatku od wartości dodanej, ale przy zachowaniu ugruntowanej już nazwy ustawowej *Umsatzsteuer*.

Są jednak nazwy podatków o jeszcze starszej proveniencji. Przykładem może być podatek od piwa (niem. *Biersteuer*), którego tradycje sięgają średniowiecza. Pierwsze spisane (i zachowane) regulacje pochodzą z Bawarii z 1543 i 1572 r., natomiast pierwsze unormowania ustawowe przyjęto w Bawarii w 1806 i Prusach w 1819 r. Jeszcze dłuższą historię ma podatek kościelny (niem. *Kirchensteuer*), nawiązujący do dziesięciny kościelnej (niem. *Kirchzehnt*), wprowadzonej uchwałą synodalną z 585 r. i objętej przymusem państwowym w całej Rzeszy przez Karola Wielkiego w 779 r. Po jej zniesieniu w 1803 r. stopniowo zaczęto wprowadzać nowoczesny podatek kościelny (niem. *Kirchensteuer*): w Oldenburgu w 1831 r., w Hesji – Darmstadt i Prusach w 1875 r., w Wirtembergii w 1887 r. i w Badenii w 1888 r. Podobnie długą drogę ma za sobą podatek od spadków (niem. *Erbschaftsteuer*), który – nawiązując do dziesięciny spadkowej (niem. *Erbschaftzehnt*) z czasów Franków – przybierał przez wieki różne formy i nazwy (niem. *Totenfund*, *Totenzins*, *Totenzoll*, *Kollationsgeld*). Współczesne określenie pojawiło

się po raz pierwszy w ustawie pruskiej z 1873 r. i zostało przejęte do ustaw o podatku od spadków w Hamburgu w 1894 r. i Badenii w 1899 r., aby na dobre zakotwiczyć się w ustawie Rzeszy z 1906 r.²

4. Podatki w Ustawie Zasadniczej RFN

Podstawy porządku prawnego Republiki Federalnej Niemiec określone są w Ustawie Zasadniczej z 23 maja 1949 r. (niem. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* – dalej GG). Na tej podstawie RFN jest państwem federalnym, w którego skład wchodzi federacja (*Bund*) i kraje związkowe (niem. *Länder*). Częścią krajów związkowych są gminy i związki gmin.

Zagadnienia prawa finansowego regulowane są w rozdziale X Ustawy Zasadniczej, noszącym tytuł „Skarbowość” (niem. *Finanzwesen*). Unormowania te, ze względu ich wagę, określane są mianem konstytucji finansowej (niem. *Finanzverfassung*)³. Obecnie składa się nań 18 rozbudowanych artykułów, od art. 104a do 115 GG⁴.

386

W porównaniu do innych współczesnych konstytucji Ustawa Zasadnicza RFN stosunkowo wiele miejsca poświęca problematyce skarbowości, a zwłaszcza zagadnieniom prawa podatkowego i budżetowego. Wynika to z federalnego charakteru państwa, co stwarza potrzebę jednoznacznego i szczegółowego określenia podziału kompetencji w sferze finansów publicznych. Potrzeba ta realizowana jest m.in. poprzez wskazanie wprost w Konstytucji nazw poszczególnych podatków i przyporządkowanie ich do odpowiednich obszarów kompetencji federacji, krajów związkowych i gmin. W Ustawie Zasadniczej zawarte są pełne nazwy podatków, wyrażone w języku niemieckim, bez używania skrótów.

Kwestie podatków normowane są w art. 105–108 GG. Zawarte tam regulacje trzech rodzajów suwerennego władztwa podatkowego (niem. *Steuerhoheit*) określają rozdział kompetencji, jeśli chodzi o:

- 1) ustawodawstwo podatkowe (niem. *Steuergesetzgebungshoheit*) – art. 105 GG;
- 2) uzyskiwanie wpływów z podatków i dysponowanie nimi (niem. *Steuerertragshoheit*) – art. 106–107 GG oraz
- 3) administrowanie podatkami (niem. *Steuerverwaltungshoheit*) – art. 108 GG.

² Bundesministerium der Finanzen, *Steuern von A bis Z*, Berlin 2013, s. 39, 58, 71, 93, 96, 136.

³ Szerzej: I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 79 i nast.

⁴ Kształt „konstytucji finansowej” pochodzi z 1969 r., późniejsze zmiany mają charakter aktualizujący i porządkujący.

4.1. Nazwy podatków a kompetencje ustawodawcze

Podział kompetencji władczych w zakresie ustawodawstwa podatkowego (niem. *Steuergesetzgebungshoheit*) regulowany jest wyczerpująco w art. 105 GG. Analiza tego przepisu daje następujący obraz uprawnień.

Federacji przypada:

1) ustawodawstwo wyłączne⁵ zgodnie z art. 105 I GG, rozciągające się na:

- monopole skarbowe (niem. *Finanzmonopole*) i
- cła (niem. *Zölle*), przy czym cła są *explicite* uznawane za podatki w Ordynacji podatkowej z 16 marca 1976 r. (niem. *Abgabenordnung* – dalej AO) – § 3 II AO;

2) ustawodawstwo konkurencyjne⁶ w sensie art. 105 II GG, rozciągające się na:

- wszystkie „inne podatki”, o ile:
 - federacji przypada dochód z tych podatków w całości lub części (na mocy art. 106 I, III GG oraz art. 107 GG)⁷ lub
 - zachodzą przesłanki art. 72 II GG, uzasadniające potrzebę regulacji określonych zagadnień w drodze jednolitego ustawodawstwa federalnego⁸ oraz
 - nie chodzi o lokalne podatki konsumpcyjne i od wydatków (niem. *örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern*), które na mocy art. 105 II a GG pozostają w sferze wyłącznych kompetencji ustawodawczych krajów związkowych;
 - nie chodzi o podatek kościelny (niem. *Kirchensteuer*), który może być stanowiony wyłącznie w ustawach krajów związkowych na podstawie art. 140 GG i utrzymanych w mocy postanowień Konstytucji Republiki Weimarskiej z 11 sierpnia 1919 r. (niem. *Weimarer Reichsverfassung* – dalej WRV) – art. 137 VI WRV.

Krajom związkowym przypada:

1) ustawodawstwo wyłączne w sensie art. 105 II a GG, rozciągające się na:

⁵ Prawo stanowić może wyłącznie ustawodawca federalny, chyba że udzieli wyrażonej delegacji ustawodawcy krajowemu.

⁶ Prawo stanowić może zarówno ustawodawca federalny, jak i krajowy. Zapobiegając niepewności w art. 72 I GG ustanowiono jednak zasadę prymatu działań ustawodawcy federalnego. Jeśli ten zdecyduje się wydać ustawę w danej materii, to tym samym wyklucza właściwość ustawodawcy krajowego; zob. I. Mirek, *Daniny...*, s. 66 i nast.

⁷ Z reguły nie ma potrzeby analizowania obu tych zawiłych przepisów, ponieważ w praktyce występują zwykle alternatywne przesłanki z art. 72 II GG.

⁸ Na przykład potrzeba zapewnienia jedności prawnej i gospodarczej na obszarze większym niż jeden kraj związkowy (art. 72 II nr 3 GG).

- lokalne podatki konsumpcyjne i od wydatków, o ile nie są to podatki tego samego rodzaju co podatki uregulowane w ustawach federalnych⁹;
 - określanie stawki w podatku od nabycia gruntu (niem. *Grund-erwerbsteuer*);
 - podatek kościelny;
- 2) ustawodawstwo konkurencyjne: w zakresie wszystkich „innych podatków” w sensie art. 105 II GG, o ile federacja nie skorzystała z przysługujących jej prerogatyw.

Według art. 105 GG gminy nie posiadają własnych kompetencji w sferze prawodawstwa podatkowego. Mogą jednak ustalać stawki w podatku od gruntu (niem. *Grundsteuer*) i podatku przemysłowym (niem. *Gewerbesteuer*), zgodnie z art. 106 VI GG. Kraje związkowe mogą także delegować na rzecz gmin własne uprawnienia prawotwórcze w zakresie lokalnych podatków konsumpcyjnych i od wydatków (art. 105 II a GG).

4.2. Nazwy podatków a kompetencje w zakresie uzyskiwania i dysponowania wpływami podatkowymi

388

Najważniejszym zagadnieniem w całej „konstytucji finansowej” jest podział suwerennych uprawnień co do uzyskiwania wpływów podatkowych i dysponowania nimi (niem. *Steuerertragshoheit*). O zasadniczej wadze tego problemu dla całości stosunków ustrojowych państwa federalnego świadczy fakt, że podstawowe reguły w tym zakresie zawarte są w najobszerniejszym artykule całej Ustawy Zasadniczej, tj. art. 106 GG, a doprecyzowane w równie obszernym art. 107 GG oraz – niedawno dodanych – art. 106a i 106b GG. Podział ten funkcjonuje niezależnie od rozdziału kompetencji w sferze ustawodawstwa podatkowego w art. 105 GG. Co ważne, wpływy podatkowe rozdzielane są według rodzajów podatków, wymienionych *expressis verbis* w „konstytucji finansowej”. Normodawca konstytucyjny nie tworzy tu własnych definicji i nazw podatków, ale przejmuje tradycyjne pojęcia niemieckiego prawa podatkowego.

⁹ Podatki konsumpcyjne (niem. *Verbrauchssteuern*) obciążają konsumpcję dóbr „zużywalnych”, np. paliw, alkoholi, tytoniu. Podatki od wydatków (niem. *Aufwandsteuern*) dotyczą sytuacji, gdy nie następuje zużywanie dóbr. Opodatkowaniu podlegają wówczas nakłady czynione np. w związku z posiadaniem psa, utrzymaniem drugiego mieszkania, wizytą w kinie, grą na automatach itd. Stąd podatki od posiadania psa (niem. *Hundesteuer*), od drugiego mieszkania (niem. *Zweitwohnungsteuer*), od imprez rozrywkowych (niem. *Vergnügungssteuer*) czy automatów do gry (niem. *Spielautomatensteuer*) to podatki od wydatków, a nie podatki konsumpcyjne – G. Schmölders, *Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem*, [w:] W. Gerloff, F. Neumark (red.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. II, Tübingen 1956, s. 639 i nast.

Na podstawie art. 106 I GG federacji na zasadach wyłączności przysługują wpływy z monopoli skarbowych oraz:

- 1) cła;
- 2) podatki konsumpcyjne, o ile nie przypadają one:
 - krajom związkowym na mocy art. 106 II GG, jak podatek od piwa (niem. *Biersteuer*);
 - federacji i krajom związkowym wspólnie na mocy art. 106 III GG, jak powszechny podatek obrotowy (niem. *Umsatzsteuer*), oraz
 - gminom na mocy art. 106 VI GG, jak lokalne podatki konsumpcyjne i od wydatków;
 - w efekcie federacji przypadają wpływy z federalnych podatków konsumpcyjnych (akcyz)¹⁰, a więc:
 - podatek od wyrobów tytoniowych (niem. *Tabaksteuer*);
 - podatek od kawy (niem. *Kaffeesteuer*);
 - podatek od wyrobów spirytusowych (niem. *Branntweinsteuer*);
 - podatek od win musujących (niem. *Schaumweinsteuer*);
 - podatek od alkoholowych wyrobów pośrednich (niem. *Zwischenzeugnissteuer*);
 - podatek od niskoalkoholowych napojów słodzonych (niem. *Alkopopsteuer*);
 - podatek od wyrobów energetycznych (niem. *Energiesteuer*), wcześniej podatek od olejów mineralnych (niem. *Mineralölsteuer*);
 - podatek od energii elektrycznej (niem. *Stromsteuer*);
 - podatek od rozszczepialnych paliw jądrowych (niem. *Kernbrennstoffsteuer*);
- 3) podatek od pojazdów mechanicznych (niem. *Kraftfahrzeugsteuer*) i inne podatki dotyczące środków transportu wyposażonych w silnik¹¹;
- 4) podatek ubezpieczeniowy (niem. *Versicherungssteuer*)¹²;
- 5) jednorazowe daniny majątkowe i daniny wyrównawcze;
- 6) (zniesione już) daniny uzupełniające do podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych (niem. *Ergänzungsabgaben*);
- 7) daniny w ramach Wspólnot Europejskich.

¹⁰ Do grupy akcyz zaliczano także kilka podatków o mało istotnym znaczeniu, jak podatek od herbaty (niem. *Teesteuer*), środków oświetleniowych (niem. *Leuchtmittelsteuer*), cukru (niem. *Zuckersteuer*) czy soli (niem. *Salzsteuer*). Zniesiono je w 1993 r. w ramach procesu harmonizacji.

¹¹ W art. 106 I nr 3 GG wymieniany jest także podatek od drogowego transportu towarowego (niem. *Straßengüterverkehrsteuer*), pobierany w latach 1969–1971.

¹² W art. 106 I nr 4 GG wymienia się także podatki zniesione w latach dziewięćdziesiątych XX w. – z grupy podatków od obrotu kapitałowego: podatek od obrotów giełdowych (niem. *Börsenumsatzsteuer*), od spółek (niem. *Gesellschaftsteuer*) i wekslowy (niem. *Wechselsteuer*).

Zgodnie z brzmieniem art. 106 II GG krajom związkowym przysługują wyłącznie wpływy z następujących podatków:

- 1) podatek od majątku (niem. *Vermögensteuer*)¹³;
- 2) podatek od spadków (niem. *Erbschaftsteuer*);
- 3) podatki obrotowe w szerokim znaczeniu (niem. *Verkehrssteuern*), o ile nie przypadają federacji na mocy art. 106 I GG (jak podatek ubezpieczeniowy) albo federacji i krajom związkowym wspólnie na mocy art. 106 III GG (jak powszechny podatek obrotowy); tym samym krajom związkowym przypadają wyłącznie:

- podatek od nabycia gruntu (niem. *Grunderwerbsteuer*);
- podatek od ochrony ogniowej (niem. *Feuerschutzsteuer*), a właściwie podatek od ubezpieczeń od ognia;
- podatek od gier, loterii i wyścigów (niem. *Rennwett- und Loteriesteuer*);

- 4) podatek od piwa (niem. *Biersteuer*);
- 5) danina od domów gry (niem. *Spielbankabgabe*).

Na mocy art. 106 III GG federacji i krajom związkowym wspólnie przysługują wpływy z tzw. podatków wspólnych (niem. *Gemeinschaftssteuern*). Są nimi wymieniane *expressis verbis* w Ustawie Zasadniczej:

- 1) podatek dochodowy od osób fizycznych (niem. *Einkommensteuer*)¹⁴;
- 2) podatek dochodowy od osób prawnych (niem. *Körperschaftsteuer*)¹⁵;
- 3) powszechny podatek obrotowy (niem. *Umsatzsteuer*)¹⁶.

Uprawnień gmin dotyczy art. 106 V–IX GG. Na tej podstawie gminy otrzymują podatek od gruntu (niem. *Grundsteuer*), podatek przemysłowy (niem. *Gewerbesteuer*), lokalne podatki konsumpcyjne i od wydatków, a także udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz powszechnego podatku obrotowego.

4.3. Nazwy podatków a kompetencje w zakresie administracji podatkowej

Podział kompetencji władczych w zakresie administracji podatkowej (niem. *Steuerverwaltungshoheit*) odbywa się na zasadach art. 108 GG – niezależnie od kompetencji co do ustawodawstwa i uzyskiwania wpływów podatkowych.

¹³ Podatek nie jest pobierany od 1997 r. na skutek orzeczenia Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 1995 r.

¹⁴ Wpływy dzieli się po połowie między federację i kraje związkowe (potrącając odpowiedni udział gmin).

¹⁵ Wpływy należą do federacji i krajów związkowych po połowie, bez udziału gmin.

¹⁶ Co do kryteriów podziału Ustawa Zasadnicza odsyła do ustaw federalnych, przyjętych za zgodą Rady Federacji. Od 1998 r. gwarantuje się także udział gminom.

Zgodnie z art. 108 I GG kompetencje administracyjne federalnych władz finansowych rozciągają się na: cła, monopole skarbowe, podatki konsumpcyjne (akcyzy) regulowane w ustawach federalnych, podatek obrotowy od importu (niem. *Einfuhrumsatzsteuer*), podatek od pojazdów mechanicznych (niem. *Kraftfahrzeugsteuer*) i inne podatki dotyczące środków transportu wyposażonych w silnik oraz daniny w ramach Wspólnot Europejskich. Pozostałe podatki administrowane są przez krajowe władze finansowe na mocy art. 108 II GG. Wszystkie nazwy podatków w Ustawie Zasadniczej sformułowane są w języku niemieckim. Nie używa się żadnych skrótów nazw podatków, a tym bardziej – rzecz jasna – skrótów w języku obcym.

5. Język urzędowy

W Ustawie Zasadniczej RFN nie ma odniesienia do języka niemieckiego jako języka aktów prawnych czy języka urzędowego. Takie wskazanie znajduje się natomiast w niemieckiej Ordynacji podatkowej, która reguluje zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego i procedurę podatkową. W § 87 I AO *explicite* stanowi się, że językiem urzędowym jest język niemiecki. Odpowiednikiem tej regulacji na gruncie ogólnego prawa administracyjnego jest § 23 I Federalnego Kodeksu Postępowania Administracyjnego (niem. *Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes*), a w odniesieniu do postępowań sądowych § 184 zd. 1 ustawy o ustroju sądownictwa (niem. *Gerichtsverfassungsgesetz*).

391

6. Wytyczne w sprawie formułowania tekstów aktów prawnych

Federalne Ministerstwo Sprawiedliwości, które zajmuje się m.in. kontrolą jakości prawodawstwa, w tym wszelkich projektów ustaw i rozporządzeń ze wszystkich resortów, wypracowało przez lata specjalne „Wytyczne w sprawie poprawności formułowania tekstów aktów prawnych”¹⁷ (dalej Wytyczne). Zgodnie z pkt 68 Wytycznych językiem aktów

¹⁷ Bundesministerium der Justiz, *Handbuch der Rechtsförmlichkeit*, Berlin 2008, <http://hdr.bmj.de> (dostęp: 11.02.2023).

prawnych oraz językiem urzędowym i sądowym jest język niemiecki, o czym należy bezwzględnie pamiętać, jeśli chciałoby się umieścić w tekście prawnym wyraz obcy lub odesłanie do tekstu w języku obcym. Zgodnie z pkt 78–79 Wytycznych w tekstach prawnych w ogóle nie powinno się używać wyrazów obcych – szczególnie jeśli użycie wyrazu obcego byłoby skutkiem mody, zmierzałoby do „upiększenia” tekstu lub stanowiłoby próbę ukrycia właściwych treści. Wyraz obcy zastosować można tylko wtedy, kiedy nie da się znaleźć odpowiedniego słowa niemieckiego. W przepisach prawnych nie wolno sięgać do tekstów obcojęzycznych i to nawet wówczas, kiedy adresaci norm zwykle posługują się tekstami w języku obcym (np. w prawie lotniczym czy morskim). Odsyłać wolno jedynie do oficjalnych, opublikowanych i stale dostępnych tłumaczeń na język niemiecki.

Bibliografia

- 392 Bundesministerium der Finanzen, *Steuern von A bis Z*, Berlin 2013.
- Bundesministerium der Justiz, *Handbuch der Rechtsförmlichkeit*, Berlin 2008, <http://hdr.bmj.de> (dostęp: 11.02.2023).
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Schmölders G., *Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem*, [w:] W. Gerloff, F. Neumark (red.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. II, Tübingen 1956.

Streszczenie

Obserwowane w Polsce używanie obcojęzycznych nazw podatków (zwłaszcza skrótów tych nazw) każe zadać pytanie, czy zjawisko takie występuje także w innych krajach, np. w Niemczech. W odpowiedzi stwierdzić należy, że w Niemczech w odniesieniu do podatków własnych używane są co do zasady wyłącznie niemieckie nazwy podatków oraz skróty wyprowadzane od oznaczeń niemieckich. Z jednej strony wynika to z przesłanek natury kulturowej i zwyczajowej, mających swe źródło w bogatej tradycji rozwoju prawa podatkowego, z drugiej znajduje wyraźne oparcie normatywne w przepisach, w tym w specyficznych unormowaniach konstytucyjnych, ustawowych regulacjach co do języka urzędowego oraz wytycznych dotyczących formułowania aktów prawnych.

Słowa kluczowe: podatki, nazwy podatków, Niemcy, Ustawa Zasadnicza RFN

Wojciech Morawski¹

Czy polskie indywidualne interpretacje podatkowe są gatunkiem ginącym?²

1. Wprowadzenie

Interpretacje podatkowe są instytucją spotykaną chyba w prawie wszystkich współczesnych systemach prawnych. Oczywiście w wielu krajach budzą one pewne wątpliwości konstytucjonalistów, którzy nie-raz mają problem z dopasowaniem ich do systemu źródeł prawa podatkowego, ale nie wydaje się to czynnikiem, który mógłby zwiastować ich koniec.

Lektura publikacji, które ukazały się w ostatnich latach, wskazuje na poważne obawy, jeżeli nie nawet przeświadczenie, że interpretacje podatkowe przeżywają kryzys³. Czyżby oznaczało to, że interpretacje podatkowe są dinozaurami w końcu mezozoiku?

393

¹ Wojciech Morawski – doktor habilitowany, profesor UMK, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

² Publikacja przygotowana w ramach grantu finansowanego przez Narodowe Centrum Nauki, nr rej. 2016/21/B/HS5/00187 „Akty interpretacyjne w prawie podatkowym – między pomocniczością, elastycznością a dezintegracją systemu prawa podatkowego”.

³ A. Bartosiewicz, *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1, s. 25–32; *idem*, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6, s. 11–15; G. Leśniak, *Fiskus skutecznie „zabija” interpretacje indywidualne*, 2019, <https://www.prawo.pl/podatki/interpretacje-indywidualne-coraz-slabiej-chronia-podatnikow,495835.html> (dostęp: 30.06.2022). Pominę w niniejszym opracowaniu obawy wynikające z prawa unijnego, szerzej o tym: W. Morawski, *Will the European Union put an end to the „golden age” of tax ruling?*, „Acta Universitatis Carolinae. Iuridica” 2020, t. 66, nr 3, s. 53–62.

2. Interpretacje podatkowe

Interpretacje podatkowe, zwane też nieraz w Polsce rulingami podatkowymi, są grupą dość zróżnicowanych instytucji prawnych, nawet gdyby brać pod uwagę tylko nasz kraj. Najbardziej typowe interpretacje podatkowe to oczywiście interpretacje indywidualne (*private tax rulings*), ale analogiczną funkcję pełnią też interpretacje ogólne (*public tax rulings*⁴). Dodatkowo granice między tymi rodzajami interpretacji podatkowych bywają coraz bardziej płynne⁵. Nie można przy tym ulegać terminologii stosowanej w art. 14a–14s ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶, która używa określenia „interpretacje” tylko w stosunku do aktów interpretacyjnych w niej uregulowanych, a i to nie wszystkich. Trudno wskazać jakieś istotne różnice między ogólnymi interpretacjami podatkowymi a objaśnieniami podatkowymi. Je także można uważać za ogólne interpretacje podatkowe *sensu largo*. Również wiążące informacje akcyzowe⁷ oraz wiążące informacje stawkowe⁸ są rodzajem interpretacji indywidualnych *sensu largo*⁹, mimo że mają inną formę prawną niż interpretacje indywidualne wydawane na podstawie Ordynacji podatkowej.

394

3. Twarde dane

Przez wiele lat liczba interpretacji indywidualnych wydawanych w Polsce przez Ministra Finansów, a potem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS) była ogromna i stopniowo rosła. W 2008 r. było to 24 229 interpretacji, w 2009 r. – 28 153, 2010 r. – 30 920, 2011 r. – 35 929,

⁴ Ch. Waerzeggers, C. Hillier, *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, Tax Law IMF Technical Note, 2016/1, s. 1.

⁵ W. Morawski, D. Czudek, *Advance tax rulings in Poland – general or individual?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, t. 7, nr 1, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2019.001>

⁶ Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

⁷ Art. 7a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

⁸ Art. 42a–42i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.) – dalej u.p.t.u.

⁹ Terminu „interpretacje podatkowe *sensu largo*” będę używał w stosunku do wszystkich aktów interpretacyjnych, a nie tylko w stosunku do tych aktów, które są tak wprost nazwane w Ordynacji podatkowej.

2012 r. – 36 816, 2013 r. – 36 147, 2014 r. – 37 891, 2015 r. – 37 710. Po okresie gwałtownego wzrostu liczby wydawanych interpretacji i jej stabilizacji na bardzo wysokim poziomie doszło do spadku. W 2016 r. wydano ich jeszcze 33 605, ale już 2017 r. tylko 25 718. W latach kolejnych liczba interpretacji spadała, ale już dość łagodnie. W 2018 r. wydano ich 23 529, w 2019 r. – 21 032, w 2020 r. – 20 270¹⁰.

Przyczyn tak dużej liczby wydawanych interpretacji można poszukiwać zarówno w niskich ich kosztach, jak i niejasności przepisów prawa podatkowego oraz w obawie przed ich profiskalną i zmienną wykładnią przez organy podatkowe.

4. Dlaczego spada liczba wydawanych interpretacji?

Spadek liczby wydawanych interpretacji jest pewną miarą popularności tej instytucji prawnej. Nie może być jednak sam przez się wyznacznikiem jej oceny. Nie można rozumować, że jeżeli wydaje się więcej interpretacji podatkowych, to znaczy, że instytucja ta jest lepsza niż gdyby wydawano ich mniej. „Produkowanie” prawie 40 000 interpretacji indywidualnych corocznie było raczej symbolem patologii systemu ich wydawania. Po prostu do 2015 r. każdy występował o interpretację podatkową, nawet na wszelki wypadek, gdyż były one tanie i łatwe do uzyskania.

Spadek liczby wydawanych interpretacji indywidualnych od 2016 r. może mieć potencjalnie różne przyczyny. Oczywiście najlepszym wyjaśnieniem byłoby, że jest on wynikiem poprawy jakości prawa podatkowego lub jego stabilizacji. Tę hipotezę można od razu wyeliminować. Naprawdę nie trzeba udowadniać kwestii tak oczywistej jak ta, że właśnie od 2016 r. praktyka żywiołowych zmian regulacji podatkowej nabrała tempa zawrotnego. Przy tym były to zmiany o fundamentalnym charakterze. W naturalny sposób gwałtowana zmiana regulacji powinna spowodować wzrost liczby wydawanych interpretacji, a nie jej spadek. Ocena jakości prawa tworzonego w tak hurtowych ilościach byłaby już kwestią bardziej uznaniową. Problem w tym, że chyba nie spotkałem się jeszcze z tezą, iż jakość prawa podatkowego w okresie od 2016 r. poprawiła się, za to teza przeciwna pojawia się właściwie zawsze podczas dyskusji o zmianach regulacji podatkowej.

¹⁰ Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w roku 2020, Bielsko-Biała 2021, s. 11.

Przyczyny spadku liczby wydawanych interpretacji zdają się jednak tkwić gdzie indziej. Po pierwsze, chodzi o zmiany prawne, które ograniczyły możliwość uzyskiwania ich przez zainteresowane podmioty. Druga przyczyna to problemy z praktycznym wykorzystaniem interpretacji indywidualnych przez podmioty, które je uzyskały.

5. Zmiany prawne jako przyczyna spadku liczby wydawanych interpretacji

Bez wątplenia w ostatnich latach doszło do kilku zmian w regulacji prawnej indywidualnych interpretacji podatkowych, które nieraz nadmiernie i w niezasadny sposób utrudniły, a niekiedy po prostu zracjonalizowały proces ich wydawania i doprowadziły do zmniejszenia liczby wydawanych interpretacji.

Jednym z problemów było to, że każda ze stron operacji gospodarczej musiała wystąpić o odrębną interpretację. Było to oczywiście rozwiązanie niepraktyczne, gdyż generowało zbędną pracę organu interpretacyjnego przy ponownej ocenie tego samego stanu faktycznego, a przy tym zwiększało ryzyko braku spójnego podejścia organu interpretacyjnego do tego samego problemu.

Odpowiedzią były dwie nowe instytucje, które pojawiły się z dniem 1 stycznia 2016 r. Jedną to tzw. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej¹¹. Niewątpliwie celem wprowadzenia tego przepisu było zmniejszenie liczby wniosków składanych przez kilka podmiotów, dla których w efekcie są wydawane tożsame interpretacje indywidualne, co ma skutkować usprawnieniem działalności organów interpretacyjnych. Z tego punktu widzenia zmianę tę należy ocenić pozytywnie. Pewną słabością tej instytucji jest to, że co prawda z interpretacji indywidualnej mogą korzystać wszyscy zainteresowani, ale zaskarżyć ją będzie mógł tylko ten, który jest stroną¹².

Tak samo pozytywnie należy ocenić rozwiązanie polegające na możliwości uzyskania interpretacji, z której skorzystają kontrahenci wnioskodawcy¹³. Warto zwrócić uwagę na to, że impulsem dla wprowadzenia tej

¹¹ Art. 14r o.p.

¹² Trudno mi zgodzić się z tym poglądem, ale jest on prezentowany dość jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych – zob. postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 22 grudnia 2016 r., sygn. II FZ 889/16 oraz z dnia 14 lutego 2017 r., sygn. II FZ 967/16.

¹³ Art. 14s o.p.

regulacji był wyrok NSA z dnia 22 maja 2013 r.¹⁴, który właściwie rozszerzył zakres interpretacji indywidualnej dotyczącej stawki podatku od towarów i usług uzyskanej przez nabywcę na jego kontrahenta. Szkoda, że ograniczono taką możliwość tylko do umów zawieranych na podstawie prawa zamówień publicznych.

Na pewno w jeszcze większym zakresie spadek liczby wydawanych interpretacji indywidualnych był wynikiem wprowadzonego z dniem 1 stycznia 2016 r. rozwiązania, które sprowadza się do prymatu interpretacji ogólnych nad indywidualnymi. To, że istnienie interpretacji ogólnej uniemożliwia wydanie podatnikowi interpretacji indywidualnej na tle identycznego stanu prawnego i faktycznego, ma sens. Jednak nie można tracić z pola widzenia tego, że rozwiązanie to osłabia pozycję podatnika. Wcześniej podatnik mógł pośrednio zwalczać interpretację ogólną, która mu nie odpowiadała, poprzez wnioskowanie o wydanie interpretacji indywidualnej i ewentualne zaskarżanie jej do sądu administracyjnego. Logiczną konsekwencją tego rozwiązania jest to, że jeżeli interpretacja ogólna zostanie wydana po uprzednim wydaniu interpretacji indywidualnej, to interpretacja indywidualna wygaśnie.

Prawdziwą rewolucję w polskim prawie podatkowym wywołało wprowadzenie z dniem 15 lipca 2016 r. klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Zmiany spowodowały radykalne zmniejszenie stopnia zaufania, jakim podatnik może obdarzać interpretację indywidualną. Samo uzasadnione przypuszczenie, iż działanie opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowić może przedmiot postępowania opartego na klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uniemożliwia uzyskanie interpretacji indywidualnej. Z możliwości odmowy wydania interpretacji Dyrektor KIS korzysta w dość licznych przypadkach. Na 29 955 wniosków złożonych w 2017 r. odmówiono wydania interpretacji na tej podstawie w 650 sprawach¹⁵, w 2018 r. – w 331 sprawach¹⁶, w 2019 r. – w 209¹⁷, a w 2020 r. – już tylko w 138 sprawach. Wydaje się, że podatnicy (a może bardziej ich prawnicy) ostrożniej składają wnioski w sprawach „ocierających się” o GAAR.

¹⁴ Sygn. I FSK 863/12.

¹⁵ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok*, 2018, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf> (dostęp: 20.06.2022).

¹⁶ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2018 rok*, 2019, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+2018.pdf> (dostęp: 30.06.2022).

¹⁷ Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2019 rok*, 2020, https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja_o_dzialalnosci_KIS_w_2019.pdf (dostęp: 30.06.2022).

Wynika to także z faktu ogromnego ryzyka związanego z ewentualnym błędem organu interpretacyjnego. Nawet gdy wnioskodawca interpretację uzyska, gdy organ interpretacyjny nie zauważy możliwości zastosowania GAAR, to nic to mu nie daje, gdyż przepisów o ochronie posiadacza interpretacji indywidualnej nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące jej przedmiotem stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej na podstawie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania lub w związku z nadużyciem prawa w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług¹⁸. Interpretacja indywidualna nie chroni w żaden sposób posiadacza, gdy dochodzi do unikania opodatkowania i nie ma tu znaczenia fakt, że w pewnym stopniu wadliwość interpretacji jest wynikiem błędu organu interpretacyjnego. W efekcie można stwierdzić, że organ interpretacyjny w żadnym wypadku nie poniesie negatywnych konsekwencji swojego błędu w ocenie działań podatnika i braku wystąpienia o opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Analogicznie ochrona posiadacza interpretacji wyłączona jest także np. w prawie słowackim¹⁹. Z kolei w innych krajach, np. Portugalii²⁰ czy Finlandii²¹, uzyskanie „zwykłego” rulingu podatkowego chroni przed zastosowaniem GAAR. Podobnie w prawie luksemburskim kładzie się duży nacisk na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań podatników²².

Prawdopodobnie niewielkie znaczenie dla zmniejszenia się liczby interpretacji indywidualnych miało wprowadzenie „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”. Teoretycznie rozwiązanie to miało zniechęcać podatników do występowania o interpretacje w sprawach oczywistych, które już wielokrotnie były rozstrzygane. Niestety, opieranie się na utrwalonej praktyce interpretacyjnej jest znacznie bardziej ryzykowne niż wystąpienie o interpretację indywidualną.

¹⁸ Art. 14 na o.p.

¹⁹ L. Adame, *Slovak Republic*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 588.

²⁰ G. Lopez Courinha, *Portugal*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 526.

²¹ M. Helminen, *Finland*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016, s. 256.

²² G. Scardoni, G. Simon, *Luxembourg*, [w:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, „Cahiers du droit fiscal international” 2018, vol. 103A, s. 511–512.

6. Niechęć administracji podatkowej do zastosowania się do interpretacji indywidualnej

Wydaje się, że największy cios spotkał interpretacje podatkowe z ręki organów podatkowych, które prowadzą postępowania podatkowe. W praktyce bardzo często stykamy się z sytuacjami, gdy organ podatkowy odmawia przyznania podatnikowi ochrony wynikającej z interpretacji, powołując się na to, że opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego we wniosku nie odpowiada rzeczywistości przebiegowi zdarzenia. Rzekome różnice między treścią wniosku a rzeczywistością sprawiają wrażenie – delikatnie rzecz ujmując – naciąganych. Organ podatkowy wskazuje nieraz na nieistotne z punktu widzenia treści prawa podatkowego nieścisłości albo na brak wskazania na pewne okoliczności, które jego zdaniem mogłyby spowodować wydanie interpretacji indywidualnej o innej treści.

Trudno niestety o szczegółowe dane statystyczne dotyczące odmowy zastosowania interpretacji podatkowej w toku postępowań podatkowych. Zresztą nawet te dane nie oddawałyby zakresu problemu, gdyż prawdopodobnie część odmów była zasadna.

399

7. Sądy zaczynają robić porządki z praktyką (nie)stosowania interpretacji indywidualnych przez organy podatkowe

Z satysfakcją trzeba jednak stwierdzić, że coraz częściej sądy administracyjne dość jasno stwierdzają, że nie będą akceptować procederu arbitralnego, nieuzasadnionego odrzucania interpretacji indywidualnych przez organy podatkowe.

Znamienny (i napawający optymizmem) jest tu wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2019 r.²³, w którym organ podatkowy uznał, że dla stwierdzenia, czy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa rzekomo istotna była pominięta we wniosku o interpretację okoliczność, kto jest kupującym, a dokładniej, że kupującym jest spółka powiązana ze zbywcą. Oczywiście było, że to tylko pretekst, żeby odmówić podatnikowi ochrony wynikającej z interpretacji, gdyż okoliczność ta nie miała żadnego znaczenia prawnego.

²³ Sygn. I FSK 293/17.

„Wymogu wyczerpującego stanu faktycznego lub przedstawienia zdarzenia przyszłego nie należy jednak postrzegać w oderwaniu od sformułowanego pytania. Jeżeli pytanie dotyczyło potencjalnego zastosowania art. 6 pkt 1 u.p.t.u., to zaprezentowanie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego polega na wskazaniu tych jego elementów, które mogą być istotne przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie. Spółka we wniosku przedstawiła wszystkie istotne okoliczności niezbędne do merytorycznego rozstrzygnięcia.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego tylko istotne różnice pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku a stanem rzeczywistym ustalonym w trakcie postępowania podatkowego mogą uzasadniać nieuwzględnienie tej interpretacji [...].

Reasumując, wyrażona w art. 14k § 1 o.p. zasada nieszkodzenia, jako mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu, realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych. Odstępstwo od zasady z art. 14k § 1 o.p. powinno być zatem wyjątkiem, a nie regułą. W każdym innym przypadku narusza to zasadę pewności co do stosowania prawa. [...]

400 Organ podatkowy, wydając interpretację, nie odniósł się w ogóle do kwestii powiązań pomiędzy stronami, co w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, pozwala na wyciągnięcie wniosku, że okoliczność ta była bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Gdyby powiązania były istotne, należałoby się spodziewać wezwania spółki do sprecyzowania stanu faktycznego. Tak się jednak nie stało, a znaczenie tej okoliczności zostało przypisane dopiero w postępowaniu wymiarowym. Fakt powiązania zbywcy i nabywcy stał się dla organów podatkowych pretekstem do zakwestionowania mocy ochronnej interpretacji. Takie postępowanie nosi znamiona naruszenia zasady zaufania do organów publicznych wyrażonej w art. 121 o.p. Działania organów po wydaniu interpretacji nie mogą być ukierunkowane na to, żeby ją podważyć” – stwierdził NSA.

Zwłaszcza ostatnie zdania cytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku NSA zasługują na uwagę. Działanie organu podatkowego wobec podatnika powinno być po prostu uczciwe, a nie polegać na szukaniu pretekstów, aby pozbawić go ochrony wynikającej z wcześniejszego stanowiska innego organu podatkowego, jednak będącego częścią tej samej administracji skarbowej.

Wyrok ten i kolejne, w których różne sądy odwołują się do niego, odbieram jako kres cierpliwości sądów wobec organów podatkowych, które w absurdalny sposób próbują pozbawić interpretacje indywidualne znaczenia. Można mieć nadzieję na normalność.

8. Nowe formy interpretacji podatkowych

Zmniejszenie liczby interpretacji indywidualnych może być po części efektem pojawienia się nowych form interpretacji podatkowych, które nieraz lepiej dostosowane są do specyfiki danego problemu interpretacyjnego niż „klasyczne” interpretacje indywidualne.

Wiążące informacje akcyzowe mają niszowy charakter. Jednak już wiążące informacje stawkowe to instrument prawny o pierwszorzędym znaczeniu. Oczywiście można wskazywać na pewne mankamenty przyjętej regulacji prawnej, ale sama ich idea zasługuje na aprobatę. Przede wszystkim rozsądne jest dopuszczenie badania towaru przed wydaniem wiążącej informacji stawkowej (WIS). Organ interpretacyjny, wydając klasyczną interpretację podatkową, mógł mieć nieraz duże trudności z zaklasyfikowaniem towaru do odpowiedniego kodu na podstawie samego jego opisu. Także możliwość powołania się na cudzą WIS jest odważnym i racjonalnym pomysłem.

Wiążące informacje stawkowe odniosły bez wątpienia sukces mierzony liczbą wniosków. W 2020 r. złożono 13 911 wniosków o ich wydanie.

9. Wnioski

Aktualnie można mówić o lekkim optymizmie, jeśli chodzi o przyszłość indywidualnych interpretacji podatkowych. Proces dekompozycji praktyki ich stosowania może ulec odwróceniu. Nie grozi im chyba wymarcie ani stanie się bezużyteczną instytucją.

Przede wszystkim widać pierwsze wyroki sądów administracyjnych, w których zwalczają one nadużywanie prawa przez organy podatkowe, pod byle pretekstem pozbawiające podatnika ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej.

Regulacja prawna ewoluuje, prowadząc do ograniczenia wydawania interpretacji podatkowych w sytuacjach takich jak istnienie interpretacji ogólnej. Podatnicy nieraz odbierają to jako ograniczenie ich praw, ale trzeba mieć świadomość, że sytuacja, gdy wydawano około 40 000 interpretacji indywidualnych rocznie, była przejawem patologii.

Rozsądne jest dopasowywanie rozwiązań prawnych do potrzeb konkretnych problemów rozstrzyganych w interpretacjach (np. możliwość postępowania dowodowego przy WIS). Trudno jednak zrozumieć, po co prawodawca mnoży różnorodne konstrukcje prawne. Czy nie lepiej byłoby wprowadzić kolejne warianty klasycznych interpretacji indywidualnych?

Bibliografia

- Adame L., *Slovak Republic*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Bartosiewicz A., *Ile naprawdę warte są indywidualne interpretacje podatkowe?*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 1.
- Bartosiewicz A., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – fasadowa instytucja czy rzeczywisty instrument ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 6.
- Helminen M., *Finland*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w roku 2020*, Bielsko-Biała 2021.
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok*, 2018, <http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf> (dostęp: 20.06.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2018 rok*, 2019, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+2018.pdf> (dostęp: 30.06.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2019 rok*, 2020, https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja_o_dzialalnosci_KIS_w_2019.pdf (dostęp: 30.06.2022).
- Leśniak G., *Fiskus skutecznie „zabija” interpretacje indywidualne*, 2019, <https://www.prawo.pl/podatki/interpretacje-indywidualne-coraz-slabiej-chronia-podatnikow,495835.html> (dostęp: 30.06.2022).
- Lopez Courinha G., *Portugal*, [w:] M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam 2016.
- Morawski W., *Will the European Union put an end to the „golden age” of tax ruling?*, „Acta Universitatis Carolinae. Iuridica” 2020, t. 66, nr 3.
- Morawski W., Czudek D., *Advance tax rulings in Poland – general or individual?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, t. 7, nr 1, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2019.001>
- Scardoni G., Simon G., *Luxembourg*, [w:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, „Cahiers du droit fiscal international” 2018, vol. 103A.
- Waezeggars Ch., Hillier C., *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, Tax Law IMF Technical Note, 2016/1.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

Streszczenie

Autor analizuje przyczyny spadku liczby wydawanych w Polsce rulingów podatkowych. Wskazuje, że instytucja rulingów podatkowych przechodziła w ciągu ostatnich kilku lat kryzys. Zastrzec trzeba, że spadek liczby wydawanych rulingów podatkowych po części może świadczyć o racjonalizacji zasad ich wydawania. Aktualnie można być ostrożnym optymistą co do jej przyszłości.

Słowa kluczowe: rulingi podatkowe, sądownictwo administracyjne, Krajowa Informacja Skarbowa

*Artur Mudrecki*¹

Węzłowe problemy gmin z rozliczeniem podatku od towarów i usług

1. Wprowadzenie

Podatek od towarów i usług w praktyce jego stosowania nasuwa wiele problemów interpretacyjnych. Jeszcze więcej trudności sprawia opodatkowanie gmin tym podatkiem – ze względu na niezbyt precyzyjne określenie przedmiotu i podmiotu opodatkowania oraz występujące zwolnienia stosowane w tym podatku.

W związku z tym, że podatek od towarów i usług opiera się na mechanizmie samoobliczenia, gminy, aby nie narazić się na zarzut niewłaściwego sporządzenia deklaracji podatkowych, bardzo często zwracają się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Taka interpretacja ma dawać gminom pewność co do rozumienia prawa podatkowego przez organy administracji skarbowej oraz chronić od negatywnych skutków w razie zastosowania się do stanowiska w niej przedstawionego. Zasygnalizowana powyżej zawłość problematyki VAT prowadzi do licznych sporów między gminami a organami administracji skarbowej, które ostatecznie trafiają do rozstrzygnięcia przez Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), a niejednokrotnie także przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Rzecz jest niebagatelna, bo dotyczy funkcjonujących w Polsce 2477 gmin, 66 miast na prawach powiatów oraz 314 powiatów, do których pośrednio zastosowanie mają przepisy dotyczące gmin. Istotne jest również to, że sposób opodatkowania polskich gmin ma bezpośredni wpływ na ich finanse, co

405

¹ Artur Mudrecki – profesor doktor habilitowany, kierownik Zakładu Prawa Finansowego i Podatkowego, dyrektor Centrum Badań nad VAT-em w Akademii Leona Koźmińskiego, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0002-3731-5271>

jest związane z konstytucyjną zasadą samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem podlegającym harmonizacji. Oznacza to, że w praktyce muszą być stosowane nie tylko przepisy ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujące w Polsce, ale również regulacje zawarte w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej². W konsekwencji TSUE niejednokrotnie zobligowany był do orzekania w przedmiocie szeroko rozumianego opodatkowania gmin. Orzeczenia unijnego trybunału były wynikiem pytań prejudycjalnych kierowanych przez polskie sądy administracyjne oraz inne państwa członkowskie. Nie mniej ważną rolę w zakresie opodatkowania VAT-em gmin odgrywa orzecznictwo NSA, który w założeniu ma czuwać nad jednolitością orzecznictwa sądów administracyjnych w aspekcie stosowania przepisów prawa podatkowego, w tym także przepisów w analizowanym tu zakresie.

Biorąc pod uwagę powyższe, dokonanie aktualnej analizy prawa unijnego i prawa krajowego, a następnie zbadanie orzecznictwa TSUE i NSA pozwoli na określenie bieżących zagadnień, z którymi borykają się gminy przy rozliczeniu podatku od towarów i usług.

2. Gmina jako podatnik

Jednym z zasadniczych sporów pomiędzy gminami a organami podatkowymi jest uznanie gminy za samodzielny byt podatkowy. Organy podatkowe uznają jednostki samorządowe i zakłady budżetowe za odrębnych podatników. Z kolei korzystniejsze dla dobrze zorganizowanych gmin jest uznanie gminy za samodzielny podatnik. W uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r.³ NSA stanął na stanowisku, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług.

Z kolei w wyniku pytania prejudycjalnego Naczelnego Sądu Administracyjnego TSUE w wyroku z dnia 29 września 2015 r. w sprawie Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów⁵ stwierdził, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto-

² Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm. – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

³ Sygn. I FPS 1/13, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2013, nr 6, poz. 96.

⁴ Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm. – dalej ustawa o podatku od towarów i usług.

⁵ Sygn. C-276/14, LEX nr 1797948.

ści dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślił, że posłużenie się sformułowaniami, które nie są dokładnie takie same we wszystkich wersjach językowych art. 9 ust. 1 przywołanej dyrektywy, nie podważa tego stwierdzenia. Zarówno bowiem sformułowanie „samodzielnie”, jak i sformułowanie „niezależnie” wskazują na potrzebę oceny podporządkowania wykonywania działalności gospodarczej (teza 36 wyroku). Trybunał w pisemnych motywach swojego wyroku zwrócił uwagę, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek gminy Wrocław oraz że nie odpowiadają one za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina (teza 37 wyroku). Ze wspomnianego postanowienia – jak pisał TSUE – wynika również, że owe jednostki nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności, gdyż uzyskane dochody są wpłacane do budżetu gminy Wrocław, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu (teza 38 wyroku).

407

Kolejnym problemem w zakresie podmiotowości gmin (i ich jednostek organizacyjnych) wymagającym rozstrzygnięcia stało się udzielenie odpowiedzi na pytania, czy zakłady budżetowe są podatnikiem odrębnym od gmin, czy też to gmina jest podatnikiem i reprezentuje także zakład budżetowy.

Naczelny Sąd Administracyjny w przełomowej uchwale z dnia 26 października 2015 r.⁶ uznał, że to gmina, a nie samorządowy zakład budżetowy, jest samodzielnym podatnikiem podatku od towarów i usług. W sentencji uchwały przyjęto, że w świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług⁷ gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, realizującego powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli inwestycje są wykonywane do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

⁶ Sygn. I FPS 4/15, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6, s. 577–584.

⁷ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 29 lipca 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

3. Prewspółczynnik w rozliczeniu podatku od towarów i usług

Kolejnym problemem wywołującym spory w wykładni przepisów prawa było obliczenie prewspółczynnika.

W przypadku wykorzystywania przez podatnika nabytych towarów lub usług zarówno do wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz do celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, ustawodawca, na mocy art. 86 ust. 2h ustawy o VAT, daje podatnikom, w tym jednostkom samorządu terytorialnego, możliwość zastosowania innego sposobu określenia proporcji, niż wskazują przepisy art. 86 ust. 22 tej ustawy, tylko w sytuacji, gdy wybrany sposób jest bardziej reprezentatywny.

Sposób określenia proporcji wskazany w § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników⁸ nie zawsze odpowiada specyfice działalności w zakresie dostarczania niektórych usług.

W jednolitym orzecznictwie NSA podkreśla się, że nie ma przeszkód prawnych, aby w odniesieniu do wydatków na konkretną działalność gospodarczą prowadzoną przez daną gminę jako podatnika VAT stosować odrębnie wyliczony współczynnik proporcji odliczeń, jeśli będzie on stanowił bardziej reprezentatywny w danym przypadku sposób określenia owej proporcji. Wyjaśniono także, że uregulowanie w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. sposobu określenia proporcji w żaden sposób nie wyklucza tego, aby w sytuacji, gdy jednostka organizacyjna prowadzi różne formy aktywności gospodarczej, dla każdej z nich ustalić stosowny podatek naliczony, podlegający odliczeniu na podstawie stosownego współczynnika (wzoru) szczególnego dla tej działalności, najbardziej odpowiadającego jej specyfice i rodzajowi dokonywanych zakupów. Nawet tam, gdzie ustawodawca dopuścił możliwość ustalenia konkretnego wzoru w drodze rozporządzenia, podatnikowi pozostawiono swobodę i możliwość rozliczenia podatku według proporcji bardziej reprezentatywnej dla prowadzonej przez niego działalności i dokonywanych nabyć. Innymi słowy, wybór

⁸ Dz.U. poz. 2193 ze zm. – dalej rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2015 r.

metody pozostaje w gestii podatnika, co oczywiście nie może oznaczać dowolności w odliczeniu podatku⁹.

Należy podkreślić, że na tle kwestii spornych dotyczących możliwości zastosowania odrębnej od przyjętej w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. metody obrotowej przy świadczeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego usług wodno-ściekowych ukształtowała się jednolita linia orzecznicza zapoczątkowana wyrokiem NSA z dnia 26 czerwca 2018 r. (sygn. I FSK 219/18)¹⁰.

Naczelny Sąd Administracyjny konsekwentnie prezentuje stanowisko, że specyfika działalności wodno-kanalizacyjnej przejawia się w odwrotnej proporcji czynności opodatkowanych w stosunku do niepodlegających VAT. Wyjaśniono, że o ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej.

Pewną ewolucję w zakresie możliwości odstąpienia od stosowania prewspółczynnika zaproponowanego w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. można zaobserwować w przypadku innych aktywności gminy.

W wyroku z dnia 3 lutego 2021 r.¹¹ NSA opowiedział się za możliwością zastosowania tzw. prewspółczynnika godzinowego przy najmie hali sportowej. Skład orzekający w tej sprawie stwierdził, że kryterium liczby godzin, w których obiekt jest faktycznie wykorzystywany, jest metodą najbardziej reprezentatywną i precyzyjnie odzwierciedlającą poziom faktycznego wykorzystania obiektu do danego rodzaju działalności. Skoro bowiem możliwe jest precyzyjne określenie liczby godzin, w których sala gimnastyczna będzie udostępniana wyłącznie nieodpłatnie, oraz liczby godzin, w których wstęp na nią będzie płatny, to w konsekwencji istnieje obiektywna i precyzyjna możliwość ustalenia stopnia rzeczywistego wykorzystywania sali gimnastycznej do działalności gospodarczej.

Wydaje się, że rozstrzygnięcia co do możliwości zastosowania przez gminę proponowanego przez nią prewspółczynnika i odstąpienia od

⁹ Por. wyroki NSA: z dnia 15 października 2020 r., sygn. I FSK 1496/18 oraz z dnia 16 lipca 2020 r., sygn. I FSK 153/19 wraz z powołanym w uzasadnieniu tego wyroku orzecznictwem dostępnym w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dalej CBOSA).

¹⁰ Zob. przykładowo wyroki NSA: z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. I FSK 715/18, I FSK 794/18, I FSK 795/18, I FSK 1448/18, I FSK 1532/18; z dnia 10 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 1662/18, I FSK 444/18; z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 1391/18; z dnia 7 lutego 2019 r., sygn. I FSK 411/18; z dnia 15 marca 2019 r., sygn. I FSK 701/18; z dnia 4 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 2094/18; z dnia 10 maja 2019 r., sygn. I FSK 1971/18; z dnia 17 stycznia 2020 r., sygn. I FSK 1015/19; z dnia 19 lutego 2020 r., sygn. I FSK 1609/17; z dnia 3 lutego 2021 r., sygn. I FSK 450/19 – CBOSA.

¹¹ Sygn. I FSK 450/19, CBOSA.

wskazanego rozliczenia w rozporządzeniu z dnia 17 grudnia 2015 r. zależą w dużej mierze od rzetelności i sposobu dokonania wyliczeń. Powyższa uwaga nabiera szczególnego znaczenia w kontekście powszechnego dążenia gmin do uzyskania potwierdzenia swojego stanowiska w ramach instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Bezspornie gmina, kierując do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wnioski o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu zapewnienia sobie odpowiedniej ochrony w zakresie stosowania prawa podatkowego, musi skrupulatnie, a zarazem zwięźle przedstawić możliwą i mieszczącą się w granicach ustawowych metodę obliczenia prewspółczynnika.

W wyroku z dnia 24 listopada 2020 r.¹² NSA przyjął, że gmina w odniesieniu do odliczenia podatku naliczonego od zakupów inwestycyjnych związanych z budową dworca lokalnego, w sytuacji gdy wybudowany dworzec wykorzystywany jest do działalności gospodarczej prowadzonej przez jednostkę budżetową gminy, przy jednoczesnym poborze przez tę jednostkę od przewoźników opłaty za korzystanie z dworca, mającej publicznoprawny charakter, obowiązana jest do stosowania art. 86 ust. 2a–2h ustawy o podatku od towarów i usług¹³.

410 W uzasadnieniu przywołanego orzeczenia zwrócono uwagę, że dla podmiotów takich jak gmina, występujących na gruncie podatku od towarów i usług w charakterze podatnika oraz niepodatnika (organu władzy publicznej), od 1 stycznia 2016 r. ustanowiono regulację szczególną, określającą zasady odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do zakupionych towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (podlegających i niepodlegających systemowi VAT). W przypadku gdy nabyte towary i usługi wykorzystywane są zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, a więc nie jest możliwe przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej (art. 86 ust. 2a–2h ustawy o podatku od towarów i usług). W ten sposób ustanowiona została swoista zasada, że jeżeli dany wydatek (z tytułu nabycia towarów lub usług) wiąże się u takiego podatnika (gminy) z obydwooma sferami jego działalności (gospodarczą i pozagospodarczą), a nie jest możliwe przypisanie tego wydatku w całości

¹² Sygn. I FSK 1930/19, CBOSA.

¹³ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 listopada 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2174 ze zm.).

do działalności gospodarczej, powstaje obowiązek rozliczenia go zgodnie z zasadami określonymi w art. 86 ust. 2a–2h ustawy o podatku od towarów i usług, czyli według stosownie ustalonej proporcji (przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika). „Wyjęcie” zatem z tej zasady określonych wydatków gminnych, które mieszczą się w kryteriach zastosowania tych norm, z uwagi na przyjęcie towarzyszącej jedynie działalności gospodarczej określonej działalności publicznoprawnej gminy, pozostaje w sprzeczności z art. 86 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług, skoro – jak w tej sprawie – określone wydatki poniesione na stworzenie infrastruktury dworca służą gminie do pozyskiwania dwóch rodzajów dochodów: z tytułu działalności gospodarczej oraz działalności niegospodarczej (jako organu władzy publicznej), a nie jest możliwe przypisanie tego wydatku w całości do działalności gospodarczej. Tak więc – jak w przypadku opłaty targowej, gdzie jej pozyskiwanie jest niezależne od wydatków na infrastrukturę targową, a więc nie można stwierdzić, że obowiązek poniesienia opłaty targowej z tytułu sprzedaży w miejscu wskazanym przez gminę jako targowisko wiąże się bezpośrednio z tymi wydatkami służącymi działalności gospodarczej gminy – nie ma podstaw do stosowania proporcji rozliczenia tych wydatków zgodnie z art. 86 ust. 2a–2h ustawy o podatku od towarów i usług. Dobitnie bowiem należy podkreślić, że jeżeli – jak w tej sprawie – określone wydatki na infrastrukturę dworcową wiążą się bezpośrednio i nierozzerwalnie z dochodami uzyskiwanymi przez gminę z wykorzystywania jej w działalności gospodarczej i z tytułu opłat za korzystanie z dworca, podatek naliczony z ich tytułu powinien być rozliczany na podstawie art. 86 ust. 2a–2h ustawy o podatku od towarów i usług, z uwagi na spełnienie przesłanki jednoczesnego wykorzystywania tej infrastruktury w działalności gospodarczej i pozagospodarczej, w ramach organizacji lokalnego transportu zbiorowego.

411

4. Opodatkowanie przekształcenia wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności

W wyroku z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie Gmina Wrocław¹⁴ TSUE, odpowiadając na pytania prejudycjalne skierowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (WSA)¹⁵ w kontekście unijnych wy-mógów uznania gminy za podatnika VAT, orzekł, że:

¹⁴ Sygn. C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132.

¹⁵ Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 19 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Wr 295/19.

1) artykuł 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu;

2) dyrektywę 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że przy przekształceniu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidzianym w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty na rzecz gminy będącej właścicielem nieruchomości, co pozwala jej na uzyskanie z tego tytułu dochodu o charakterze stałym, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, owa gmina działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, a nie jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

Przywołany wyrok TSUE może sprawiać problemy związane z jego wdrożeniem. Nie można wykluczyć, że wyniki weryfikacji sądu odsyłającego (a następnie innych składów orzekających), o której mowa w pkt 2 wyroku TSUE, spowodują kolejne spory interpretacyjne. Będzie to z jednej strony proces naturalny, z drugiej zaś proces ten będzie oddziaływał negatywnie na funkcjonowanie gmin, zwłaszcza że wciąż borykają się one z dokonywaniem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności i w tym zakresie odnotowywano już znaczne opóźnienia.

412

5. Podsumowanie

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania gmin podatkiem od towarów i usług należy zaliczyć do skomplikowanych, mogących w praktyce wywoływać wiele kontrowersji. Poza tym nakładają one na organy samorządu terytorialnego liczne obowiązki, z którymi mniejsze gminy lub większe, ale gorzej zorganizowane, mogą sobie nie poradzić.

Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług wywołuje wiele trudności wynikających z niezbyt precyzyjnego rozdzielenia zadań jednostek samorządu terytorialnego wykonywanych w ramach władztwa administracyjnego lub w ramach reżimu cywilnoprawnego¹⁶. Najwięcej kontrowersji w zakresie wykładni przepisów prawa dotyczy właśnie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

¹⁶ A. Mudrecki, *Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] A. Zalcewicz (red.), *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, Warszawa 2016, s. 236.

Istotne wątpliwości powstały także na tle stosowania regulacji prawnych dotyczący centralizacji rozliczeń oraz stosowania prewspółczynnika.

Skalę trudności w rozliczeniu podatku od towarów i usług przez gminy określa już sama w sobie liczba sporów pomiędzy organami krajowej administracji skarbowej a gminami, w których rozstrzygnięcie zostały zaangażowane NSA, wojewódzkie sądy administracyjne oraz TSUE.

W związku tym należy postulować znaczne uproszczenie systemu opodatkowania gmin, co może nastąpić zarówno w formie odpowiednio przygotowanych i wdrożonych zmian legislacyjnych, jak i przez przyjazne stosowanie prawa podatkowego.

Bibliografia

- Mudrecki A., *Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, [w:] A. Zalcewicz (red.), *Finansowanie zadań publicznych służących zaspokojeniu potrzeb wspólnot samorządowych*, Warszawa 2016.
- Pęczak-Czerwińska J., *Prewspółczynnik odliczenie VAT naliczonego*, Warszawa 2016.

413

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 29 lipca 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 listopada 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2174 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

Streszczenie

W opracowaniu przedstawiono problematykę związaną z opodatkowaniem gmin podatkiem od towarów usług, ze szczególnym uwzględnieniem statusu gminy i jednostek samorządu terytorialnego, stosowania prewspółczynnika i zwolnienia z podatku, gdy gmina wykonuje czynności w zakresie władztwa publicznego. Z dokonanej analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce wynika, że system rozliczeń gmin podatkiem od towarów i usług ma skomplikowany charakter, co prowadzi do licznych sporów sądowych w tym zakresie. W związku z tym należy postulować dokonanie zmian legislacyjnych, jak również samej praktyki stosowania prawa podatkowego w kierunku uproszczenia rozliczeń gminy w zakresie podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: status gminy jako podatnika podatku od towarów i usług, prewspółczynnik w rozliczeniu VAT, czynności zwolnione z VAT

Roman Namysłowski¹

Rewolucja informatyczna a VAT

1. Wprowadzenie

Powszechność internetu, postępująca cyfryzacja, nowe technologie, sztuczna inteligencja powodują, że niemal w każdej minucie w jakimś zakątku świata ktoś wpada na genialny pomysł biznesowy. Oczywiście nie jest tak, że każdy z tych pomysłów ma szansę przetrwać fazę start-upu, ale niewątpliwie część z nich na trwale wpisze się w krajobraz gospodarczy i pozwoli na dostarczanie nowej wartości dla firm czy osób. Jednym z niezaprzeczalnych zjawisk występujących w tej nowej rzeczywistości jest niewątpliwie coś, co przyjęło się nazywać ekonomią współdzielenia (*sharing economy, gig economy* i in.). Zakłada ona całkowicie nowe, niewystępujące do tej pory modele prowadzenia działalności gospodarczej i dystrybucji dóbr czy usług. Istotą tego zjawiska jest najczęściej łączenie osób fizycznych za pośrednictwem platform internetowych w celu świadczenia usług lub wspólnego korzystania z posiadanych aktywów, czasu, umiejętności lub kapitału. Przy tym, co istotne, te aktywności nie wiążą się z przekazywaniem prawa własności do żadnych zasobów. Ta zmieniająca się rzeczywistość, czasami nazywana nową rewolucją przemysłową, stawia nowe wyzwania dla obowiązujących systemów podatkowych. W niniejszym opracowaniu chciałem skupić się wyłącznie na podatku od wartości dodanej i pokazać pojawiające się dylematy na przykładzie dwóch platform działających globalnie, w tym w Polsce, tj. Uber i Airbnb.

415

¹ Roman Namysłowski – doktor nauk ekonomicznych, partner zarządzający w Dziale Doradztwa Podatkowego w CRIDO, doradca podatkowy.

2. System VAT w Unii Europejskiej

Obowiązujący dzisiaj system opodatkowania konsumpcji został *de facto* zaprojektowany w połowie zeszłego wieku. Podstawowe znaczenie dla kształtu i sposobu funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej miał art. 2 dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych², który opisał fundamentalne cechy tego systemu.

Z przepisu tego wynikało, że podatek VAT powinien być podatkiem powszechnym (ogólnym), prowadzącym do opodatkowania konsumpcji i proporcjonalnym do ceny towarów i usług. Zasady te w kolejnych etapach harmonizacji przepisów dotyczących podatku VAT zostały zrealizowane, w szczególności poprzez objęcie tym podatkiem każdego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz poprzez szeroki zakres czynności podlegających opodatkowaniu. Opodatkowanie wyłącznie konsumpcji zostało ostatecznie osiągnięte poprzez umożliwienie podatnikowi pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Mechanizm pomniejszania podatku należnego o podatek poniesiony na poprzednim etapie obrotu określa się jako zasadę neutralności podatku od wartości dodanej dla podatników.

System podatku od wartości dodanej powinien objąć swym zakresem wszystkie stadia obrotu. Cel ten został zrealizowany między innymi poprzez odpowiednią definicję podatnika.

Definicja wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zawarta została w art. 2 pierwszej dyrektywy. Miała charakter ogólny, tj. określała fundamentalne cechy nowego podatku. Zasady te, chociaż niewątpliwie istotne przy konstruowaniu nowego systemu, nie mogły stanowić bezpośredniego punktu odniesienia przy tworzeniu szczegółowych rozwiązań w krajowych systemach prawnych. Z tego względu art. 3 pierwszej dyrektywy przewidywał uchwalenie kolejnej dyrektywy, w której w bardziej szczegółowy sposób określone zostałyby zasady stosowania podatku VAT, a w szczególności główne kategorie dla każdego systemu podatkowego, tj. przedmiot i podmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, moment i miejsce powstania obowiązku podatkowego, stawka podatku itd.

Z tego też względu doczekaliśmy się najpierw dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji usta-

² Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r., s. 1301–1303 – dalej pierwsza dyrektywa.

wodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, następnie dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁴, a obecnie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵.

Pomimo licznych zmian przepisów dotyczących VAT obecnie obowiązująca dyrektywa w tym zakresie, tj. dyrektywa 2006/112/WE, nie zmieniła istoty tego podatku, a przyjęte pierwotnie rozwiązania w tzw. szóstej dyrektywie obowiązują do dzisiaj. Z tego względu obecna legislacja nie zawiera co do zasady żadnych szczegółowych przepisów, które odnosiłyby się wprost do wspomnianej na wstępie ekonomii współdziałania. Oznacza to, że do momentu zmiany czy wprowadzenia nowych regulacji w tym zakresie dla prawidłowego określenia konsekwencji podatkowych na gruncie VAT ekonomii współdziałania jesteśmy zmuszeni stosować zasady i pojęcia, które nie przystają w pełni do trwającej rewolucji przemysłowej. W tym zakresie pomocne powinny być wspomniane ogólne zasady – fundamentalne cechy podatku VAT.

3. Różnice w modelach działalności

Jak wskazałem na wstępie, analiza konsekwencji VAT zostanie dokonana na przykładzie dwóch firm działających w obszarze *sharing economy*, tj. Ubera i Airbnb.

Wydawać by się mogło, że obie wskazane firmy działają w identyczny sposób, a co za tym idzie – konsekwencje na gruncie VAT powinny być identyczne. Obie przecież, zgodnie z założeniami ekonomii współdziałania, świadczą usługi pośrednictwa, kojarząc osoby, które mają jakieś dobro (samochód, nieruchomości), z osobami, które tych dóbr lub efektów ich posiadania potrzebują (przemieszczenia z miejsca A do miejsca B, wynajęcia nieruchomości). Tymczasem modele ich funkcjonowania znacznie się różnią, a to powinno prowadzić do wniosku, że i konsekwencje podatkowe mogą być różne.

³ Dz.Urz. Nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r., s. 1303–1312 – dalej druga dyrektywa.

⁴ Dz.Urz. WE L Nr 145, s. 1 – dalej szósta dyrektywa.

⁵ Dz.Urz. UE. L Nr 347, s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

Co prawda na gruncie VAT unijnego nie zapadły do tej pory żadne rozstrzygnięcia, które potwierdzałyby taką hipotezę, niemniej jednak pośrednio argumentów dostarczają wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w sprawach dotyczących swobody świadczenia usług oferowanych przez wspomniane platformy internetowe.

Z wyroku w sprawie C-434/15⁶ wiemy, że w przypadku Ubera spór, w pewnym uproszczeniu, dotyczył klasyfikacji świadczenia dokonywanego przez tę firmę jako usługi w dziedzinie transportu lub jako usługi społeczeństwa informacyjnego. Zdaniem TSUE aktywność (usługa pośrednictwa) Ubera polega w szczególności na:

1) selekcjonowaniu właścicieli pojazdów niebędących zawodowymi kierowcami, którym przedsiębiorstwo to dostarcza aplikację, bez której nie świadczyliby oni usług przewozowych, a osoby chcące przebyć trasę miejską nie miałyby dostępu do usług owych kierowców;

2) wywieraniu decydującego wpływu na warunki, na jakich kierowcy ci świadczą usługi;

3) określaniu za pomocą aplikacji maksymalnej ceny danego przewozu, którą Uber pobiera od klienta, a następnie przekazuje jej część właścicielowi pojazdu niebędącemu zawodowym kierowcą;

418 4) sprawowaniu pewnej kontroli w odniesieniu do jakości pojazdów i ich kierowców, a także do zachowania tych ostatnich, przy czym kontrola taka może w stosownym wypadku skutkować wykluczeniem danego kierowcy ze świadczenia usług przewozowych.

Trybunał wskazuje to, co może mieć istotne znaczenie z punktu widzenia VAT: „tę usługę pośrednictwa należy zatem uznać za integralną część złożonej usługi, której głównym elementem jest usługa przewozowa, wobec czego należy zakwalifikować ją nie jako »usługę społeczeństwa informacyjnego« [...], ale jako »usługę w dziedzinie transportu« [...]”. Mamy zatem do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego elementem determinującym jest usługa przewozu.

Z kolei sprawa C-390/18⁷ dotyczyła tego samego dylematu co powyższa: czy właściwe jest kwalifikowanie usług świadczonych z wykorzystaniem platformy Airbnb jako usług społeczeństwa informacyjnego, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 1 lit. b dyrektywy 2015/1534. Tylko bowiem w takim przypadku ograniczenia obowiązujące w poszczególnych państwach członkowskich, dotyczące usług związanych z nieruchomościami, nie miałyby zastosowania.

Istotne znaczenie z punktu widzenia rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z usługą najmu, czy jedynie z usługą społeczeństwa informa-

⁶ Wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r., C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi.

⁷ Wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2019 r., C-390/18, postępowanie karne przeciwko X.

cyjnego, mógł mieć zestaw dodatkowych działań, poza kojarzeniem nabywcy i odbiorcy usługi najmu, które podejmował Airbnb. Spółka oferuje wynajmującym wiele innych usług, takich jak opcjonalna usługa polegająca na udostępnieniu formularza określającego treść oferty, opcjonalna usługa fotograficzna, opcjonalna usługa w zakresie ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej oraz gwarancja odszkodowania za szkody. Co więcej, udostępnia ona wynajmującym opcjonalne narzędzie umożliwiające oszacowanie ceny najmu w odniesieniu do uśrednionych cen rynkowych zaczerpniętych z owej platformy. Przy tym, inaczej niż w przypadku Ubera, nie narzuca stronom warunków cenowych najmu. Dodatkowo Airbnb zajmuje się zarządzaniem płatnościami, doliczając najemcy wynagrodzenie za swoją usługę, co powiększa odpowiednio kwotę pobieraną za najem nieruchomości.

Zdaniem TSUE celem usługi będącej przedmiotem postępowania głównego było umożliwienie nawiązania, za wynagrodzeniem, kontaktu pomiędzy potencjalnymi najemcami a oferującymi usługi krótkoterminowego zakwaterowania wynajmującymi (będącymi bądź niebędącymi przedsiębiorcami), aby umożliwić tym pierwszym zarezerwowanie zakwaterowania. To zaś prowadzi do następujących wniosków. Analizowana usługa stanowi usługę odrębną od usługi późniejszej, tj. od usługi najmu nieruchomości. Trybunał wskazuje wprost, że:

1) „Taką usługę pośrednictwa można mianowicie oddzielić od samej transakcji dotyczącej nieruchomości, ponieważ jej celem jest nie tyle natychmiastowe wykonanie usługi zakwaterowania, ile raczej zapewnienie narzędzia ułatwiającego zawieranie umów dotyczących przyszłych transakcji w oparciu o ustrukturyzowaną listę dostępnych obiektów noclegowych, dostępną na noszącej tę samą nazwę platformie elektronicznej i odpowiadającą kryteriom przyjętym przez osoby poszukujące krótkoterminowego zakwaterowania. To stworzenie takiej listy, korzystne zarówno dla gospodarzy posiadających miejsce zakwaterowania do wynajęcia, jak i osób poszukujących takiego zakwaterowania, stanowi istotną charakterystykę platformy elektronicznej zarządzanej przez Airbnb”;

2) „Usługa taka jak ta świadczona przez Airbnb Ireland nie jest w żaden sposób niezbędna dla świadczenia usług zakwaterowania”;

3) Airbnb w przeciwieństwie do Ubera nie ma decydującego wpływu na warunki świadczenia usług zakwaterowania, skoro spółka „nie ustala bezpośrednio lub pośrednio ceny żądanych czynszów ani też nie dokonuje wyboru wynajmujących, ani nieruchomości oferowanych do wynajęcia na jej platformie”.

Trudno zatem uznać usługę świadczoną przez Airbnb za świadczenie złożone, którego dominującą działalnością byłby wynajem nieruchomości. To zaś prowadzi do wniosku, że usługa ta stanowi usługę społeczeństwa

informacyjnego, chociaż oczywiście do momentu, w którym stanie się ona integralną częścią złożonej usługi, której głównym elementem będzie usługa objęta inną kwalifikacją prawną (tu: usługą najmu).

4. Konsekwencje na gruncie VAT

Jak wskazałem powyżej, opisane wyroki TSUE nie dotyczą kwestii podatkowych. Niemniej jednak ocena charakteru świadczonych usług przez oba podmioty, co prawda dla potrzeb innych dyrektyw, pozwala jednak dokonać analizy konsekwencji na gruncie podatku VAT.

4.1. Przypadek Ubera

Przyjęcie konkluzji wynikających z powyższego rozstrzygnięcia TSUE dla potrzeb VAT oznacza, że Uber świadczy usługi przewozu osób na rzecz konsumentów i jednocześnie nabywa usługi przewozu od osób, które fizycznie tego przewozu dokonują. W efekcie każdy z tych strumieni należy analizować odrębnie, określając konsekwencje dla każdego z uczestników świadczenia usług.

4.1.1. Uber – konsument

W przypadku transportu pasażerskiego, a o takich usługach mówimy w przypadku Ubera, miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Ze względu na charakter usługi należy przyjąć (choć oczywiście mogą być od tego wyjątki), że usługa jest wykonywana w obrębie jednego kraju. I teraz powinniśmy rozpatrzyć dwa przypadki: 1) jeżeli beneficjentem usługi jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, czyli nieposiadająca statusu podatnika oraz 2) jeżeli beneficjentem jest podatnik, a Uber nie posiada siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w kraju świadczenia usług. W pierwszym przypadku to na Uberze będzie ciążył obowiązek rozliczenia tej transakcji, odpowiedniego udokumentowania i odprowadzenia VAT do organów podatkowych. W drugim zaś to na usługobiorcy będzie ciążył obowiązek rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia (oczywiście o ile oba podmioty będą miały siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności w różnych krajach; przy zbiegu tych miejsc Uber będzie zobowiązany do rozliczenia VAT na tej transakcji).

4.1.2. Kierowca – Uber

Z kolei po stronie zakupowej konsekwencje VAT-owskie będą zależały od statusu usługodawcy, czyli co do zasady kierowcy wykonującego usługę przewozu. W większości przypadków będą to podatnicy, którzy powinni opodatkować świadczone usługi według właściwej stawki kraju świadczenia usługi, wystawić fakturę i odprowadzić VAT do organu podatkowego. Na takiej transakcji VAT będzie odliczany przez Ubera na zasadach ogólnych, tj. w deklaracji składanej przez tę firmę w tym kraju.

Może się zdarzyć, chociaż pewnie wyjątkowo, że świadczący usługę nie jest podatnikiem, tj. nie prowadzi działalności gospodarczej. Wydaje mi się to mało prawdopodobne, biorąc pod uwagę zasady współpracy z Uberem i np. proces kwalifikacji kierowców i samochodów. Niemniej jednak w sytuacji, w której świadczący usługę przewozu na rzecz Ubera nie byłby podatnikiem z tytułu wykonanej czynności przewozu, takie zdarzenie nie podlegałoby opodatkowaniu VAT.

4.2. Przypadek Airbnb

Ponownie założmy, że ocena charakteru świadczonych usług, tym razem przez Airbnb, dokonana dla potrzeb innych przepisów jest poprawna również dla VAT. Oznaczałoby to, że mamy do czynienia z dwoma odrębnymi usługami: usługą pośrednictwa świadczoną przez Airbnb oraz usługą zakwaterowania świadczoną przez właściciela nieruchomości.

421

4.2.1. Airbnb – najemca

Zgodnie z opisem przedstawionym w wyroku TSUE Airbnb świadczy usługi na rzecz osób poszukujących zakwaterowania. Można przyjąć, że w większości przypadków będą to usługi, których beneficjentami będą osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Chociaż oczywiście nie można wykluczyć, że odbiorcami usług będą podmioty gospodarcze. Przy tym należy wskazać, że usługi pośrednictwa są kwalifikowane przez Trybunał w tym przypadku jako usługi społeczeństwa informacyjnego, czyli przekładając to na język VAT-owski – powinny to być usługi elektroniczne. Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku świadczenia usług elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami miejscem ich opodatkowania jest co do zasady kraj, w którym siedzibę (stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu) ma

nabywca usługi. Innymi słowy, usługa Airbnb (podmiotu irlandzkiego) świadczona na rzecz osoby posiadającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce będzie właśnie w tym kraju opodatkowania. Oczywiście ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸, w ślad za dyrektywą 2006/112/WE, przewiduje wyjątek od tej zasady, prowadzący do opodatkowania świadczonej usługi elektronicznej w kraju siedziby usługodawcy. Niemniej jednak w przypadku usług Airbnb wyłączenie to, ze względu na jego warunki (tj. limit kwotowy), nie będzie miało zastosowania. W przypadku braku odmiennych regulacji takie zdefiniowanie miejsca opodatkowania oznaczałoby, że spółka byłaby zmuszona do rejestracji do celów VAT we wszystkich krajach, w których nabywcy usług mają stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu i opodatkowania świadczonych usług. Nie zadziała bowiem w tych przypadkach mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany w rozliczeniach pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą i posiadającymi status podatnika. Z tego względu, dążąc do usprawnienia zasad rozliczania, przyjęto uproszczenie, które sprowadza się do możliwości rejestracji w jednym wyłącznie państwie członkowskim i rozliczania VAT należnego we wszystkich innych państwach członkowskich w deklaracji składanej w kraju rejestracji oraz zapłaty podatku w tym kraju (VAT należny administracjom poszczególnych krajów przekazywany jest przez administrację kraju rejestracji). W ustawie o podatku od towarów i usług uproszczenie to określane jest jako procedura szczególna, pozwalająca na skorzystanie z tzw. małego punktu kompleksowej obsługi podatnika (w dyrektywie 2006/112/WE: Mini One Stop Shop – MOSS). Z kolei w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników, podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, rozliczenia są stosunkowo proste. Miejscem opodatkowania usług będzie kraj siedziby usługobiorcy i to ten podmiot jest zobowiązany do rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia (oczywiście przy założeniu posiadania siedziby/stałego miejsca prowadzenia działalności w różnych krajach).

4.2.2. Wynajmujący – najemca

Usługi zakwaterowania będą zaś opodatkowane w kraju położenie nieruchomości, niezależnie od statusu nabywcy. Oczywiście to, czy taka usługa w ogóle podlega opodatkowaniu, będzie również konsekwencją statusu usługodawcy i oceny, czy świadcząc wspomniane usługi, działał w charakterze podatnika.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685.

5. Podsumowanie

Opisane przypadki świadczenia usług z wykorzystaniem nowoczesnej technologii pokazują skalę wyzwania, przed jakim stoi system podatkowy, a w szczególności przepisy dotyczące podatku VAT. Trudno bowiem zakładać, że każdy z funkcjonujących obecnie modeli gospodarczych czy też modeli, które za chwilę zostaną wymyślone, będzie oceniany przez TSUE i dopiero wtedy będzie możliwe definiowanie konsekwencji prowadzonej działalności na gruncie VAT. Oznacza to konieczność przemyślenia obecnie obowiązujących przepisów i wprowadzenie rozwiązań w pewnym sensie odpornych na kreatywność człowieka. To – jak pokazują prace Komisji Europejskiej nad przepisami modelu docelowego dotyczącego opodatkowania ruchu towarowego – wcale może nie być ani proste, ani szybkie. Kluczowe jest jednak, żeby w przyjętych zasadach opodatkowania zachować zasadę neutralności, rozumianą jako konieczność stosowania identycznych zasad opodatkowania dla tego samego rodzaju transakcji, tak żeby nie wpływać na konkurencyjność podmiotów.

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r.).
- Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. nr 71 z dnia 14 kwietnia 1967 r.).
- Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L Nr 145).
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE. L Nr 347).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685).

Streszczenie

Jednym ze zjawisk występujących w nowej rzeczywistości jest niewątpliwie coś, co przyjęło się nazywać ekonomią współdzielenia (*sharing economy*, *gig economy* i in.). Zakłada ona całkowicie nowe, niewystępujące do tej pory modele prowadzenia działalności gospodarczej i dystrybucji dóbr czy usług. Istotą tego zjawiska jest najczęściej łączenie osób fizycznych za pośrednictwem platform internetowych w celu świadczenia usług lub wspólnego korzystania z posiadanych aktywów, czasu, umiejętności lub kapitału. Zmieniająca się rzeczywistość, czasami nazywana nową rewolucją przemysłową, stawia nowe wyzwania dla obowiązujących systemów podatkowych. W niniejszym opracowaniu autor analizuje dylematy dotyczące podatku od wartości dodanej na przykładzie dwóch platform działających globalnie.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, informatyzacja, nowa rewolucja przemysłowa

*Jarosław Neneman*¹

Jaki system podatkowy dla Polski?

1. Uwagi wprowadzające

Biblioteka Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych liczy już pewnie ponad 5000 pozycji, przy czym zdecydowana większość z tych publikacji dotyczy prawa podatkowego – ekonomicznych jest w tym zbiorze jeden procent, a może nawet mniej.

425

Ja jednak, troszkę na przekór – zwłaszcza wzięwszy pod uwagę to, gdzie tekst ten jest zamieszczany – uważam, że prawo podatkowe jest w istocie wtórne w stosunku do ekonomii. Według mnie podatek jest przede wszystkim kategorią ekonomiczną – sposobem na pozyskiwanie środków finansowych przez państwo. W idealnym świecie to ekonomista, przy współdziałaniu fachowców z innych dziedzin (lekarzy, chemików i tak dalej), powinien określić, co i jak opodatkować. Powinien on też oszacować szeroko rozumiane konsekwencje podatku, w tym w szczególności jego wpływ na zachowania podmiotów gospodarczych. Prawo podatkowe powinno przekładać ekonomiczną treść w klarowne zasady, wedle których dany podatek ma funkcjonować tak, żeby z jednej strony było to jasne dla wszystkich zainteresowanych, a z drugiej spójne z konstrukcją całego systemu fiskalnego. Normy prawne nadają formę, lecz treść jest ekonomiczna.

¹ Jarosław Neneman – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Ekonomii Instytucjonalnej i Mikroekonomii na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego, przewodniczący Rady Fundacji Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, <https://orcid.org/0000-0003-0865-4706>

2. Efektywny system podatkowy²

Efektywny system podatkowy to taki, który przynosić będzie określone wpływy podatkowe przy jak najmniejszych kosztach. Te koszty wychodzą daleko poza to, co podatnika „kosztuje” podatek oraz same koszty jego poboru. Koszt wprowadzenia określonego podatku obejmuje również skutki ekonomiczne bodźców, jakie podatek ten generuje wśród podatników. Bo choć podatki w cywilizowanych krajach nakłada się głównie dla pieniędzy, to mają one również działania uboczne – pozytywne lub negatywne. Dla przykładu opodatkowanie paliw, alkoholu czy papierosów oprócz celów fiskalnych realizuje również cele społeczne – ograniczenie konsumpcji szkodliwych dóbr. Z kolei opodatkowanie pracy sprawia, że staje się ona droższa – stąd bodziec, by pracę ludzi zastępować pracą maszyn, ale też by zatrudniać pracowników „na czarno”, z pominięciem podatków (i składek).

426

Pomyślność gospodarcza Polski zależy od tego, jakie będą zasoby kapitału i pracy oraz jak efektywnie będziemy wykorzystywać te czynniki produkcji. Zamożność kraju i dobrobyt jego mieszkańców biorą się bowiem z pracy i mądrych inwestycji. System podatkowy powinien więc w jak najmniejszym stopniu ograniczać podaż pracy i kapitału oraz stymulować ich efektywne wykorzystanie.

W Fundacji Naukowej CASE powstała nieformalna grupa podatkowa i korzystając z dorobku teoretycznego i badań empirycznych, podejmuje ona próby oceny efektywności wybranych elementów polskiego systemu podatkowego. Naszym celem jest podniesienie poziomu merytorycznej dyskusji o podatkach. Nadal wierzymy, że analizy oparte na teorii i poparte badaniami empirycznymi mogą w pewnym stopniu utrudnić (choć niestety nie uniemożliwić) populistycznym politykom psucie systemu podatkowego w imię zyskiwania głosów wyborców lub realizacji absurdalnych wizji gospodarczych.

Inspiracją do analiz efektywności polskiego systemu podatkowego jest przygotowany przez Institute for Fiscal Studies pod przewodnictwem Jamesa Mirrleesa raport pt. *The Mirrlees Review*, opublikowany w dwóch tomach w latach 2010³ i 2011⁴. Poddano w nim wnikliwej analizie angiel-

² Część rozważań przedstawionych w tym punkcie jest oparta na moim rozdziale w publikacji: S. Gomułka, J. Neneman, M. Myck, *Więcej za mniej: jaki system podatkowy dla Polski*, „Zeszyty mBank-CASE” 2017, nr 150.

³ J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bonf, R. Chote, M. Gamie, P. Johnson, G. Myles, J. Poterba, *Dimensions of Tax Design*, Oxford 2010.

⁴ J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bonf, R. Chote, M. Gamie, P. Johnson, G. Myles, J. Poterba, *Tax by Design*, Oxford 2011.

ski system podatkowy. W pierwszym raporcie dokonano analizy kluczowych zagadnień z teorii podatków, a w drugim zawarto wnikliwy przegląd angielskiego systemu podatkowego i zaproponowano rozwiązania, które uczyniłyby go bardziej efektywnym.

W podręcznikach do ekonomii, ale też dyskusjach prawniczych nawiązuje się do czterech zasad opodatkowania (równości, pewności, dogodności i taniości) stworzonych prawie 250 lat temu przez „ojca ekonomii” – Adama Smitha. Na te zasady trzeba jednak patrzeć przez pryzmat obecnej wiedzy, dlatego za kanon opodatkowania uważał będę ten zaproponowany przez autorów *The Mirrlees Review*⁵, bazujący na trzech zasadach.

Pierwsza z nich to **neutralność**. Gdy mówię „podobne aktywności lub dobra powinny być opodatkowane podobnie”, to jest to zrozumiałe samo przez się i trudno się z tym nie zgodzić. Trzeba bowiem cały czas pamiętać, że ludzie reagują na bodźce i będą starali się dopasować swoje zachowania do sygnałów wysyłanych przez system podatkowy. Jeśli zbliżone dobra mają istotnie różne stawki podatku (jak na przykład olej opałowy i olej napędowy), to z jednej strony część użytkowników skorzysta z tańszego, choć nielegalnego z punktu widzenia podatków substytutu, a z drugiej – zachęci to oszustów czy wręcz zorganizowaną przestępczość do wykorzystania różnicy w stawkach dla działalności przestępczej na wielką skalę. Podobnie gdy różne formy dochodu opodatkowane są wedle różnych stawek i zasad, wtedy podatnicy będą starać się zmieniać swoje zachowanie tak, by zminimalizować podatek do zapłaty. Neutralność powinna też w jak najszerszym stopniu odnosić się do formy prawnej prowadzonej działalności czy dokonywanych transakcji. Preferencyjne z punktu widzenia podatków i składek na ubezpieczenia społeczne opodatkowanie działalności gospodarczej w formie samozatrudnienia w Polsce zaowocowało prawdziwą eksplozją „przedsiębiorczości”, która często jest fikcyjna.

Oczywiście neutralność nigdy nie jest i nie powinna być absolutna. Są aktywności czy dobra, które zasługują na wyjątkowe traktowanie. Może to wynikać z pozytywnych lub negatywnych efektów zewnętrznych czy też istnienia kategorii tak zwanych *merit goods* – towarów i usług, które społeczeństwo uważa za szczególnie ważne. Nie ma nic złego w wyższym opodatkowaniu alkoholu czy papierosów, a preferencyjnym opieki nad dziećmi. Ważne jest jednak, by każde odstępstwo od neutralności było wyjątkiem, a nie regułą i by poprzedzała je szczegółowa i rzetelna analiza kosztów i korzyści. W 2011 r. Ministerstwo Finansów rozpoczęło wydawanie serii publikacji pod tytułem *Preferencje podatkowe w Polsce*, gdzie corocznie szacowano wartość utraconych dochodów budżetowych wynikających ze stosowania ulg i zwolnień, a więc odstępstw od zasady

⁵ *Ibidem*.

neutralności. Można tam też było znaleźć zarys analizy efektywności wybranych preferencji podatkowych; szczególnie ciekawa dla mnie była analiza opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej⁶. Pod rządami PiS kierownictwu Ministerstwa Finansów udało się dokonać analizy preferencji tylko dla 2018 r.

Neutralność ma jeszcze jedną ważną zaletę – zmniejsza koszty związane z wypełnianiem przepisów podatkowych (*compliance costs*) oraz istotnie ogranicza zjawisko unikania i uchylania się od opodatkowania. Nie bez znaczenia jest też wzmacnianie zwykłego ludzkiego poczucia sprawiedliwości.

Niechęć części polityków do zasady neutralności, widoczna szczególnie po 2015 r., wynika nie tylko z wykorzystywania podatków do celów propagandowych czy też z „pójścia na łatwiznę” – o wiele trudniej jest rozwiązać problem za pomocą systemu wydatkowego adresowanego do konkretnej grupy wymagającej wsparcia niż poprzez wprowadzenie ulgi podatkowej, mimo że ta ostatnia z reguły jest mniej skuteczna i kosztowniejsza, a więc mniej efektywna. Skłonność do ręcznego sterowania to rezultat poważniejszego problemu o charakterze światopoglądowym, a mianowicie głębokiego niezrozumienia i niewiary w gospodarkę rynkową. Historia gospodarcza dowiodła, że gospodarka rynkowa, a więc gospodarka oparta na swobodzie kształtowania się cen, prywatnej własności i konkurencji, jest najefektywniejszą formą gospodarowania. Oczywiście rynek nie zawsze działa doskonale – w pewnych obszarach występują bowiem zawodności rynku (*market failures*) wynikające m.in. z monopolizacji, efektów zewnętrznych czy asymetrii informacji. Jednak nie oznacza to, że ingerencja państwa gwarantuje zwiększenie efektywności. Niesprawności rynku łatwo zastąpić niesprawnościami polityki. Nie ma bowiem pewności, że polityk, podejmując decyzje gospodarcze, będzie chciał i potrafił kierować się kryteriami efektywności ekonomicznej lub maksymalizacji dobrobytu społeczeństwa.

Druga fundamentalna zasada współczesnego systemu podatkowego to **progresywność**. W tej części świata społeczeństwa oczekują, by ci, którzy są w lepszym położeniu, ponosili wyższe obciążenia, tak aby przez system podatkowy dokonywała się redystrybucja dochodu. I choć do wspierania grup wymagających wsparcia lepiej od systemu podatkowego nadaje się system świadczeń społecznych, to od progresywności systemu podatkowego nie uciekniemy tak długo, jak o fundamentach systemu fiskalnego będą decydować wyborcy.

Trzecia z zasad, moim zdaniem najważniejsza, dotyczy traktowania obciążeń podatkowych jako **systemu**. Nie jest to być może nic odkryw-

⁶ Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 2(2011), Warszawa 2012.

czego, ale jakże często w bieżącej dyskusji się o tym zapomina. Natomiast całościowe, systemowe podejście pozwala spojrzeć na efektywność systemu podatkowego z innej perspektywy. Jeśli zgadzamy się co do progresywności podatków, to analizując każdy z nich, staniemy przed nie lada wyzwaniem. Na przykład akcyza na papierosy czy alkohol jest bardzo regresywna i nie ma sposobów, by to zmienić. Dopiero rozpatrując progresywność z punktu widzenia systemu podatkowego, możemy sformułować wykonalne rekomendacje. Nie każdy podatek może czy powinien być progresywny – ważne jest, by progresywny był system jako całość. Poszukiwanie progresywności w podatkach pośrednich jest kosztowne i nieefektywne – do tego celu lepiej nadają się podatek od dochodów osobistych i podatki majątkowe. Stosunkowo małe znaczenie PIT w dochodach podatkowych w Polsce, korzystne z punktu widzenia podaży pracy, ogranicza jednak istotnie możliwości zwiększania progresywności systemu. Możliwości te dałoby się zwiększyć poprzez podatek od nieruchomości powiązany z ich wartością. Jednak w Polsce nadal mamy anachroniczny system opodatkowania nieruchomości, a wszelkie próby dyskusji na ten temat napotykają na opór konformistycznych polityków. Podobnie nie każdy podatek musi być „zielony”, czyli promować zmniejszanie emisji zanieczyszczeń. Ważne jest, by system jako całość preferował działania proekologiczne.

Częścią szeroko rozumianego systemu podatkowego powinny też być składki na ubezpieczenia społeczne. Brak powiązania tych systemów w Polsce zwiększa koszty prowadzenia działalności (podstawa do naliczania podatków i składek często jest różna) oraz powoduje m.in. regresywność opodatkowania dochodów z pracy. Te problemy można by rozwiązać poprzez skorelowanie drugiego progu podatkowego z kwotą, po przekroczeniu której nie płaci się składek emerytalnych.

Systemy podatkowe w krajach demokratycznych są w pewnym stopniu pochodną decyzji wyborców. Duże znaczenie ma oczywiście poziom wiedzy ekonomicznej społeczeństwa, a także postawa polityków. W polskich warunkach, po absurdalnej od strony ekonomicznej decyzji o powrocie do wieku emerytalnego 60 lat dla kobiet i 65 dla mężczyzn, szanse na głębszą reformę systemu podatkowego są znikome. Brak będzie chęci decydentów do ponoszenia politycznych kosztów reform, których pozytywne efekty są odległe i mało przekonujące dla opinii publicznej.

Dla przykładu: rolnictwo jest sferą, której zasady opodatkowania (i w dużej mierze oskładkowania) pochodzą sprzed prawie 50 lat i nijak nie przystają do współczesnych realiów. Istotną część rolników to *de facto* przedsiębiorcy rolni, których można i trzeba opodatkować i oskładkować na zasadach analogicznych jak osoby prowadzące działalność gospodarczą. Należałoby również opodatkować nieruchomości wykorzystanie na

potrzeby produkcji rolniczej (dziś zwolnione) oraz zmienić zasady opodatkowania gruntów. Oprócz elementarnego poczucia sprawiedliwości byłby to też bodziec uwalniający zasoby siły roboczej, tak potrzebne w obliczu braku rąk do pracy, oraz grunty, które można by efektywniej wykorzystywać poza rolnictwem. Rachunek kosztów i korzyści reformy opodatkowania i oskładkowania rolników jest zdecydowanie pozytywny. Jaki jednak rząd podejmie tego rodzaju wyzwanie? Przecież w kolejnych wyborach partia, która obiecałaby powrót do nieopodatkowanego rolnictwa, mogłaby liczyć na głosy mieszkańców wsi, a prawdopodobnie także innych grup wyborców (uwalnianie od opodatkowania zawsze dobrze się sprzedaje).

Oportunizm polityków dobrze obrazuje też kwestia akcyzy na samochody. Obecny system oparty na stawkach *ad valorem*: 3,1% przy silniku poniżej 2000 cm³ i 18,6% powyżej jest nieefektywny, podatny na oszustwa (zaniżanie wartości samochodu sprawdzanego z zagranicy) i całkiem bezradny wobec napływu do Polski samochodów bardzo zanieczyszczających środowisko. Nie bez powodu mówi się o Polsce jako o złomowisku Europy. Alternatywą dla tego nieefektywnego systemu mógłby być coroczny podatek od posiadania samochodu, którego stawka zależałaby np. od pojemności silnika i spełniania normy czystości spalin. Ja sam dwa razy w Sejmie prezentowałem taki pomysł, lecz dwukrotnie nie zyskał on uznania posłów. Moi następcy podjęli kolejne dwie próby, z podobnym skutkiem.

Takie przykłady mogą mnożyć, przy czym znamienne jest, że prawie zawsze na drodze do naprawy sytuacji stają oportunistyczni politycy. Można oczywiście obrazić się na rzeczywistość i powiedzieć, że nic nie da się zrobić. Uważam jednak, że mimo wszystko warto wsłuchać się w oczekiwania polityków. Jeśli bowiem „ten, który wie lepiej”, czyli apolityczny ekspert nie zechce słuchać polityków (decydentów politycznych), nie powinien być zdziwiony, że politycy nie będą chcieli wsłuchiwać się w jego głos.

Warto też podkreślać wagę edukacji społeczeństwa. Zmiana podejścia do smogu i roli węgla w gospodarce pokazuje, że w krajach demokratycznych zmiany w polityce muszą rozpoczynać się od zmiany świadomości obywateli. Na pojawienie się szansy na dokonanie reform równie radykalnych jak te przeprowadzone na początku lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku raczej nie ma co liczyć. Trzeba zadbać o edukację ekonomiczną społeczeństwa i pokazywanie, że każdy wydatek musi mieć swoje źródła finansowania. To oznacza, że każde zwiększenie świadczeń lub ulg prowadzi do wzrostu obciążeń podatkowych teraz lub za chwilę. Z tego punktu widzenia obecne obietnice obniżania podatków są po prostu głupie. Ponieważ wydajemy więcej środków publicznych, podatki muszą wzrosnąć. I wcale nie musi to być coś tragicznego. To po prostu konsekwencja większych wydatków.

Podatki wywierają wpływ na decyzje podmiotów gospodarczych, zniechęcając je do pracy, oszczędzania i inwestowania. Z tego względu należy dążyć do zmniejszenia opodatkowania pracy i kapitału oraz zwiększania opodatkowania konsumpcji, a szczególnie majątku. Choć oczywiście trzeba pamiętać, że opodatkowanie dochodów jest dobrym narzędziem redystrybucji.

W podatkach dochodowych warto podążać w stronę ujednoczenia podstawy opodatkowania i oskładkowania. Do rozwiązania jest też zmniejszenie czy wręcz likwidacja regresywności opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej oraz – choćby częściowe – zrównanie poziomów opodatkowania dochodów z pracy niezależnie od formy jej wykonywania (etat, działalność gospodarcza, umowa zlecenie, umowa o dzieło).

Przy opodatkowaniu działalności gospodarczej warto wyrównywać poziomy opodatkowania, tak by podobny dochód był opodatkowany podobnie – niezależnie od formy organizacyjno-prawnej. Z tego punktu widzenia należy rozwiązać problem podwójnego opodatkowania zysków spółek kapitałowych. Należy też zlikwidować preferencyjne opodatkowanie CIT małych podatników. Badania pokazują, że w tym przypadku małe wcale nie jest piękne. Innowacje i inwestycje dokonują się głównie w dużych firmach – one też są bardziej wydajne, płacą więcej pracownikom, osiągają wyższe zyski i płacą wyższe podatki. Ponadto obecne regulacje, które uzależniają 9-procentową stawkę CIT od obrotów, w oczywisty sposób zniechęcają do rozwoju firmy.

Z kolei w VAT oczywistym postulatem jest jedna stawka podatku połączona ze zwiększeniem kwoty wolnej w PIT. Wówczas zyskają najubożsi oraz budżet, a system stanie się o wiele prostszy. Niestety, przy obecnym klimacie politycznym tego rodzaju postulat to *mission impossible*. Mimo wszystko można się zastanawiać, jaki jest sens utrzymywania stawek 5% i 8%. Dla klientów są to różnice niezauważalne. Dla podatników i administracji skarbowej stanowi to dodatkowe źródło sporów. Dobrym przykładem są tu hot dogi na stacjach benzynowych. Jednak nawet tak drobna zmiana blokowana jest politycznie.

Wojna w Ukrainie przesunęła *European Green Deal* na drugi plan, choć kryzys energetyczny w 2022 r. tym bardziej każe przyspieszyć działania zmierzające do zmniejszenia uzależnienia od kopalnych nośników energii. W Polsce mało kto zdaje sobie sprawę z tego, co zielona rewolucja oznacza dla mieszkańców i gospodarki. Myślimy głównie o węglu (którego w 2022 r. brak) i wiatrakach (którym nadal rząd rzuca kłody pod nogi), a w istocie jest to znacznie szerszy projekt, przenikający do różnych sfer życia. Akcyza na wódkę, papierosy i paliwa nas nie dziwi. A akcyza na mięso? W Polsce, w kraju, w którym po podwyżkach

cen na mięso przelała się krew? Tymczasem gdyby na rzecz spojrzeć zimnym okiem ekonomisty, to z produkcją mięsa wiążą się negatywne efekty zewnętrzne, więc podobnie jak przy wódce czy papierosach potrzebny jest podatek Pigou, który je zinternalizuje. Tu pierwszym krokiem powinno być wprowadzenie podstawowej stawki VAT na mięso. Takie samo rozwiązanie powinno zostać wprowadzone również w odniesieniu do wody. Jest bowiem całkiem niezrozumiałe, że kraj, który ma coraz większy niedobór wody, opodatkowuje wodę preferencyjną stawką VAT. Trudno znaleźć racjonalny argument na obronę takiego stanu rzeczy.

Ogólnie rzecz ujmując, większość ekonomistów zgadza się z pryncypiami opisanymi w *Mirrlees Review*, choć oczywiście jedni silniej akcentują neutralność, a inni progresywność; jedni pokładają wiarę w rynek, drudzy akcentują jego niedomagania. Dobrym przykładem może tu być stosunek do podatku majątkowego. Na trzecich warsztatach podatkowych CASE⁷ można było posłuchać ciekawej dyskusji między Pawłem Bukowskim⁸ – gorącym zwolennikiem tego podatku i Wojciechem Kopczukiem⁹, który punktował jego wady. Polityk – decydent polityczny – powinien ocenić koszty i korzyści społeczne, gospodarcze i polityczne, a następnie spróbować poszukać „złotego środka”. Jednak politycy, szczególnie ci populiści, mają nieco inną perspektywę.

432

Dla polityka ważne jest przede wszystkim nieponoszenie podatków – stąd mamy teraz nowe składki, opłaty i daniny. Politycy bardzo cenią sobie progresję. Czy wynika to z ich przekonań politycznych, czy kalkulacji politycznej? Wszak bogatych wyborców jest mniej niż biednych – nie ma to znaczenia. Stąd na przykład danina solidarnościowa, czyli 4-procentowa dodatkowa stawka od dochodów osobistych powyżej miliona złotych, która formalnie nie jest podatkiem i między innymi dlatego rząd nie dzieli się nią w połowie z jednostkami samorządu terytorialnego¹⁰.

Politycy lubią też ulgi, zwolnienia i zróżnicowane stawki. Mogą wtedy pokazać, jak bardzo troszczą się o wybranych podatników czy konsumentów, ignorując koszty takiej troski ponoszone przez pozostałych podatników lub konsumentów i to, że są one z reguły wyższe niż

⁷ Transmisji z tego wydarzenia można posłuchać na: <https://www.facebook.com/127740263918477/videos/800207953883858> (dostęp: 25.03.2020).

⁸ Patrz też: J. Dymek, *Podatek od miliarderów, nie od Kowalskich*, 2021, <https://www.tygodnikprzeglad.pl/podatek-miliarderow-kowalskich> (dostęp: 23.03.2021).

⁹ Patrz: W. Kopczuk, *Comment on „Progressive Wealth Taxation” by Saez and Zucman prepared for the Fall 2019 issue of the Brookings Papers on Economics Activity*, 2019, <http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/BPEASaezZucman.pdf> (dostęp: 15.11.2020).

¹⁰ Dochody z PIT są w około 50% przekazywane do jednostek samorządu terytorialnego.

korzyści, jakie przysługują wybranym. Podatki, oprócz oddziaływania na sferę realną, pełnią też funkcję propagandową, a ostatnio realizować mają też cele *stricte* polityczne (patrz „składka” od nadawców reklam czy wcześniej podatek od handlu, by ukarać Biedronkę). Porażająca jest przy tym ignorancja ekonomiczna decydentów dotycząca rozkładu obciążeń podatkowych. Oczekują oni, że np. podatek bankowy zapłacą banki, a handlowy – handel. Co więcej, w przypadku podatku bankowego w przepisach go wprowadzających znalazł się nawet stosowny zapis, z którego wynikało, że podatek nie może być przeniesiony na klientów banków. To, że zapis ten nie miał żadnej mocy sprawczej i nie towarzyszyła mu żadna sankcja, nie ma znaczenia. Rozkładu obciążeń podatkowych nie można zadekretować – to efekty gry sił rynkowych zależnych od elastyczności cenowej popytu i podaży. Od strony ekonomicznej podatki bowiem płacone są zawsze przez ludzi: klientów, pracowników, dostawców, właścicieli kapitału. Prawo określa jedynie, kto i kiedy odprowadza podatek do urzędu skarbowego. Tylko polityk lub ignorant może zadekretować, że podatek w sensie ekonomicznym zapłaci określony podmiot.

3. Wnioski

433

Dla polityków określony podatek czy cały system fiskalny nie musi być ani efektywny, ani sprawiedliwy – wystarczy, by się dobrze „sprzedawał”. Zdaję sobie sprawę, że przedstawiłem dość ponury obraz tworenia, a w zasadzie psucia systemu podatkowego przez polityków – tak zwany Polski Ład jest tego najlepszym przykładem. Fala populizmu, która przelewa się przez wiele krajów, sprawia, że praktycznie nie jest możliwa rzeczowa, merytoryczna dyskusja o systemie podatkowym. Nie ma spójnej wizji systemu podatkowego i składkowego, który byłby efektywny ekonomicznie, a z drugiej strony akceptowalny społecznie i politycznie.

Pewną niewielką nadzieję pokładałam w tym, że niedługo znajdziemy się „pod ścianą” – potrzebne będą ogromne dodatkowe środki z kieszeni podatników i płatników składek, które pokryją koszty wojny, rozbuchanych programów socjalnych oraz niewydolnego (społecznie i politycznie) systemu emerytalnego. Jest więc nadzieja, że kryzys, przed którym stoją polskie finanse publiczne, może być szansą na zwiększenie efektywności systemu podatkowego i składkowego. Szkoda byłoby zaprzepaścić taką okazję na zmiany, które kryzys stwarza.

Bibliografia

- Dymek J., *Podatek od miliarderów, nie od Kowalskich*, 2021, <https://www.tygodnik-przeglad.pl/podatek-miliarderow-kowalskich> (dostęp: 23.03.2021).
- Gomułka S., Neneman J., Myck M., *Więcej za mniej: jaki system podatkowy dla Polski*, „Zeszyty mBank-CASE” 2017, nr 150.
- Kopczuk W., *Comment on „Progressive Wealth Taxation” by Saez and Zucman prepared for the Fall 2019 issue of the Brookings Papers on Economics Activity*, 2019, <http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/BPEASaezZucman.pdf> (dostęp: 15.11.2020).
- Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 2(2011), Warszawa 2012.
- Mirlees J., Adam S., Besley T., Blundell R., Bonf S., Chote R., Gamie M., Johnson P., Myles G., Poterba J., *Dimensions of Tax Design*, Oxford 2010.
- Mirlees J., Adam S., Besley T., Blundell R., Bonf S., Chote R., Gamie M., Johnson P., Myles G., Poterba J., *Tax by Design*, Oxford 2011.

Streszczenie

434

Literatura dotycząca prawa podatkowego pod względem liczby publikacji i periodyków zdecydowanie dominuje nad tą dotyczącą ekonomii podatkowej. Jednak podatek to przede wszystkim koncepcja ekonomiczna – narzędzie do gromadzenia środków publicznych. Oczywiście prawo podatkowe jest niezbędne – ono nadaje formę i umożliwia stosowanie podatków, lecz treść pozostaje głównie ekonomiczna. Współczesny kanon opodatkowania opiera się na trzech zasadach: neutralności (podobne aktywności czy dobra powinny być podobnie opodatkowane), progresywności i całościowym patrzaniu na system podatkowy, uwzględniając także system składek na ubezpieczenia społeczne. W ostatnich latach nasiliło się wykorzystanie podatków do celów politycznych, co istotnie zmniejsza jego efektywność.

Słowa kluczowe: podatki, polityka podatkowa, system podatkowy

Adam Nita¹

Zbycie przez gminę substancji majątkowej uzyskanej jako spadkobierca ostateczny – rozważania w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług

1. Uwagi wprowadzające

Gminy wykonują różnego rodzaju zadania. Odbywa się to zarówno poprzez władcze działania tych jednostek samorządu terytorialnego, jak i w wyniku realizacji ich aktywności na płaszczyźnie prawa cywilnego. Poszukując granic właściwości gmin w poszczególnych kwestiach, należy wskazać na to, że z woli ustawodawcy wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym² należą do nich wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Tym samym zadania dotyczące interesu ogółu, tj. interesu wspólnego danej społeczności tworzącej wspólnotę samorządową, pozostają we właściwości gminy³. Jak łatwo zauważyć, prawodawca nie ogranicza tej aktywności do sfery, w której gmina jako jednostka samorządu terytorialnego działa w ramach przyznanego jej władztwa publicznego (władztwa administracyjnego) i jednostronnie kształtuje prawa oraz obowiązki podmiotu administrowanego. Dlatego właśnie możliwe jest także działanie gminy w formach właściwych prawu cywilnemu

435

¹ Adam Nita – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559 – dalej u.s.g.

³ Por. T. Moll w: B. Dolnicki (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 103–104; por. także P. Dobosz w: P. Chmielnicki (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Warszawa 2006, s. 98–99.

– kształtowanie stosunków prawnych, w których pozostaje ona w relacji równości z osobą, która w relacjach administracyjnoprawnych byłaby podporządkowana jednostce samorządu terytorialnego. Co więcej, ustawodawca formułuje prawne domniemanie kompetencji gminy – zgodnie z art. 6 ust. 2 u.s.g., jeżeli ustawy nie stanowią inaczej, rozstrzyganie w sprawach publicznych o znaczeniu lokalnym należy do tej jednostki samorządu terytorialnego.

W tej sytuacji jedynie przykładowy charakter ma określenie katalogu zadań własnych gminy, zawarte w art. 7 ust. 1 u.s.g. Dlatego, pomimo braku wyraźnego wskazania we wspomnianym przepisie, do ukształtowanej w nim kategorii pojęciowej należy nabywanie składników majątkowych przez gminę jako spadkobiercę ostatecznego. Na mocy art. 935 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁴ następuje ono z mocy samego prawa, niezależnie od woli takiej jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie ze wspomnianą regulacją prawną w przypadku braku małżonka spadkodawcy, jego krewnych i dzieci małżonka spadkodawcy, powołanych do dziedziczenia z ustawy, spadek przypada gminie ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy jako spadkobiercy ustawowemu. Jeżeli natomiast ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy w Rzeczypospolitej Polskiej nie da się ustalić albo ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy znajdowało się za granicą, spadek przypada Skarbowi Państwa jako spadkobiercy ustawowemu. Jednocześnie, na podstawie art. 1023 § 1 k.c., Skarb Państwa ani gmina nie mogą odrzucić spadku, który przypadł im z mocy ustawy. Wspomniane podmioty nie składają też oświadczenia o przejęciu spadku, a spadek uważa się za przyjęty z dobrodziejstwem inwentarza⁵.

Z oczywistych względów samo dziedziczenie ustawowe przez gminę nie wywołuje skutków prawnych w sferze podatku od towarów i usług, ponieważ nie jest ono przedmiotem opodatkowania tą daniną publiczną⁶. Powstaje natomiast problem opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia substancji majątkowej nieodpłatnie uzyskanej przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego w wyniku powołania do spadku. Nie zawsze bowiem jest tak, że „przymusowo” nabyte rzeczy lub prawa majątkowe są użyteczne dla spadkobiercy ustawowego. W takiej sytuacji, działając dla dobra wspólnego i w trosce o interes finansów publicznych, decyduje się on zbyć odziedziczoną substancję majątkową, uprzednio jej nie wykorzystując w swojej działalności. To zaś wywo-

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 – dalej k.c.

⁵ Art. 1023 § 2 k.c.

⁶ Por. art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931) – dalej u.p.t.u.

łuje wątpliwości co do konsekwencji podatkowych dokonanej transakcji w sferze podatku od wartości dodanej. Są one efektem – odległej od precyzji – ustawowej definicji działalności gospodarczej do celów podatku od towarów i usług. Ponadto powstają trudności z oddzieleniem sfery aktywności gospodarczej gminy od jej władczego działania jako organu władzy publicznej. Wreszcie dyskusyjne jest to, czy zawieranie przez gminę umowy cywilnoprawnej jest tożsame z wykonywaniem przez nią działalności gospodarczej i czy gmina, będąc zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, przymiot ten ma w odniesieniu do wszystkich realizowanych przez siebie transakcji.

2. Gmina jako podatnik podatku od towarów i usług

Analizując problem podmiotowości podatkowoprawnej gminy, należy przede wszystkim zauważyć, że w relacjach prawnych z zakresu prawa podatkowego jednostka ta występuje zarówno jako podmiot uprawniony z tytułu podatku, jak i jako podatnik. Obok przypadków, w których gminom przysługuje prawo do uzyskiwania dochodów podatkowych (związanych z funkcjonowaniem podatków gminnych, a w ramach tej kategorii pojęciowej także podatków lokalnych) wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są bowiem również podmiotami obowiązanyymi z tytułu podatku. Jest tak, ponieważ mają one osobowość prawną⁷. Wszędzie tam, gdzie ustawodawca – w akcie szczególnego prawa podatkowego – ustanawia podatnikiem osobę prawną, przyznaje on przymiot biernej podmiotowości podatkowoprawnej także gminom⁸. Nie inaczej jest w ustawie o podatku od towarów i usług. W przypadku tej daniny publicznej charakterystyczną cechą podmiotowości podatkowoprawnej jest jednak powiązanie statusu podatnika z elementem przedmiotowym podatkowego stanu faktycznego, tj. z wykonywaniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.⁹ Podmiot spełniający te cechy co do

⁷ Art. 2 ust. 2 u.s.g.

⁸ Więcej na temat specyfiki kształtowania podmiotowości podatkowoprawnej, por. M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 52–60. Por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązki i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 27–30. W pracy tej artykułuje się blankietowy charakter przepisów ogólnego prawa podatkowego, kształtujących podmiotowość podatkowoprawną oraz relatywną zdolność podatkowoprawną, determinowaną na podstawie regulacji z zakresu szczególnego prawa podatkowego.

⁹ Por. art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

zasady podlega instrumentalnemu obowiązкови podatkowemu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego¹⁰.

Z drugiej strony poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług usytuowano aktywność organów władzy publicznej. Jak wynika z art. 15 ust. 6 u.p.t.u., zarówno one same, jak i obsługujące je urzędy nie są uznawane za podatników w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla wykonywania których wspomniane podmioty zostały powołane, z wyłączeniem czynności podejmowanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Takie ukształtowanie zakresu podmiotowego podatku sprawia, że wyłącznie działania gminy realizowane w ramach działalności gospodarczej¹¹ powodują powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Poza tą sferą sytuuje się natomiast władcza aktywność wspomnianej jednostki samorządu terytorialnego, przy czym z założenia nie zaliczają się do niej czynności podejmowane w formach charakterystycznych dla prawa cywilnego. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego niejednokrotnie skłania to do swoistego stawiania znaku równości pomiędzy dokonywaniem przez gminę czynności cywilnoprawnych a wykonywaniem przez nią działalności gospodarczej. O tym, że zapatrywanie to nie zasługuje na aprobatę, świadczy wiele judykatów sądów administracyjnych. Przyjęto w nich, że podczas dokonywania oceny skutków podatkowopravných działań realizowanych przez gminę jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Może być więc tak, że wspomniana jednostka samorządu terytorialnego zawiera umowę cywilnoprawną. Samo przez się nie oznacza to jednak, iż jej aktywność lokuje się w sferze działalności gospodarczej. Jeżeli bowiem strony porozumienia nie mogą swobodnie negocjować jego warunków, w szczególności co do odpłatności za świadczoną „usługę”, te wynikają bowiem wprost z przepisów prawa, pomimo cywilnoprawnej „szaty” czynność pozostaje w sferze działalności władczej¹².

Warto wreszcie zauważyć, że niekiedy także władcze zachowania jednostek samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na grun-

¹⁰ Powinność ta została ukształtowana w art. 96 ust. 1 u.p.t.u.

¹¹ Ustawodawca rozumie ją jako wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. W szczególności obejmuje ona czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych. Por. art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

¹² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.

cie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹³. Wspomniany przepis stanowi, że organy władzy i inne podmioty prawa publicznego są uznawane za podatników podatku od wartości dodanej nawet wówczas, gdy swoje działania podejmują jako organy władzy publicznej, pobierając stosowne należności, opłaty, składki lub płatności. Taki skutek występuje zaś wówczas, gdy wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.

3. Oddziaływanie podmiotowości podatkowoprawnej gminy jako spadkobiercy ostatecznego na wymiar podatku od towarów i usług

Przedstawiony złożony charakter podmiotowości prawnej gminy w podatku od towarów i usług oddziałuje na postrzeganie tego podmiotu w przypadku transakcji zbycia odziedziczonej substancji majątkowej, uprzednio niewykorzystywanej w działalności gminy. Z oczywistych względów nie sposób uznać tej czynności za przejaw działania organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 zd. 1 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 15 ust. 6 u.p.t.u., sytuującego tę jednostkę samorządu terytorialnego poza systemem podatku od wartości dodanej. Przeniesienie własności w ten sposób nabytych składników majątkowych następuje bowiem w drodze umowy cywilnoprawnej (umowy sprzedaży), charakteryzującej się tym, że obydwie strony czynności są sobie równe. Warunki transakcji (przede wszystkim cena) nie są zaś narzucane nabywcy, bo ten – zgodnie z przepisami regulującymi zamówienia publiczne – jest wybierany w drodze przetargu.

Jak się wydaje, nawet gdyby przyjąć, że w tym przypadku gmina działa jednak władczo, nie sposób byłoby postawić tezy, że ta aktywność podejmowana w sferze imperium jednostki samorządu terytorialnego¹⁴, nieopodatkowana podatkiem od towarów i usług, prowadziła do

¹³ Dz.Urz. UE L Nr 347, s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

¹⁴ Więcej na temat władczego i niewładczego działania podmiotów administrujących por. W. Chróścielewski, *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90-tych)*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 6, s. 49–59.

znaczących zakłóceń konkurencji i dlatego, pomimo władczego działania, w myśl art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2005/112/WE należy ją jednak opodatkować wspomnianą daniną publiczną. Przez wzgląd na skalę zjawiska (liczbę przypadków dziedziczenia ustawowego przez gminy i wielkość nabytego w ten sposób majątku), kierując się zasadami doświadczenia życiowego, trudno byłoby bowiem mówić w tych sytuacjach o istotnym zaburzeniu konkurencji, do którego mogłoby dojść w razie nieopodatkowania transakcji sprzedaży odziedziczonych rzeczy jako dostawy towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług¹⁵.

Niepodobna też stać na stanowisku, że o opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług czynności zbycia substancji majątkowej odziedziczonej, a niewykorzystywanej dla potrzeb gminy przesądza fakt prowadzenia przez ten podmiot działalności gospodarczej, potwierdzony zarejestrowaniem go jako podatnika VAT czynnego, w powiązaniu z przeniesieniem własności rzeczy w formie właściwej prawu cywilnemu (umowa).

Jednym z fundamentów prawa podatkowego, artykułowanych w doktrynie¹⁶, ale i mających podstawy normatywne¹⁷, jest to, że dla powstania powinności podatkowej konieczne jest zrealizowanie przez osobę (jednostkę życia społecznego) wskazaną w ustawie, na terytorialnym obszarze obowiązywania podatku, zachowania będącego przedmiotem opodatkowania w rozumieniu tej samej ustawy, w której określono podmiot podatkowy. W tym kontekście nie ma wątpliwości, że każda gmina jako osoba prawna jest podatnikiem podatku od towarów i usług¹⁸. Jednocześnie, po to aby powstała najpierw nieskonkretyzowana powinność podatkowa (obowiązek podatkowy), a następnie jej skonkretyzowana postać (zobowiązanie podatkowe), zachowanie podatnika powinno wyczerpywać zakres przedmiotowy podatku (być przedmiotem opodatkowania). O takiej sytuacji nie sposób zaś mówić wówczas, gdy odpłatna dostawa towaru w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. nie jest dokonywana w ramach działalności gospodarczej podmiotu podatkowego wskazanego w art. 15 ust. 1 tej samej ustawy, zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

440

¹⁵ Odmienne zapatrywanie w tej sprawie wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 lutego 2019 r., sygn. I FSK 1795/16, LEX nr 2670550.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 56 i 226; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 130–131, por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 50.

¹⁷ Por. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), a także art. 4, 5 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540) – dalej o.p.

¹⁸ Por. art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

Tym samym w przypadku dostawy krajowej dla powstania powinności podatkowej w podatku od towarów i usług nie jest wystarczające przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą przez podatnika (m.in. osobę prawną) na nabywcę towaru. Konieczne jest natomiast, aby czynność ta (jako zachowanie podatnika – element przedmiotu opodatkowania) miała miejsce w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Okoliczność tę należy oceniać w kontekście każdej transakcji z osobną, ponieważ każda z tych oddzielnie klasyfikowanych czynności determinuje obowiązek i zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, kształtowane zasadniczo w skali miesiąca kalendarzowego.

Jednocześnie nie sposób twierdzić, że jeżeli dany podmiot jest zarejestrowanym podatnikiem czynnym podatku od towarów i usług, to status ten ma w odniesieniu do wszelkich swoich przyszłych czynności. Współcześnie obowiązek podatkowy jest bowiem nieskonkretyzowaną powinnością podatkową powstałą w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej¹⁹. Dla jego powstania nie jest więc miarodajne już samo ukształtowanie podatkowego stanu faktycznego przez ustawodawcę. Obowiązek podatkowy w jego aktualnym prawnym rozumieniu nie jest powinnością abstrakcyjną (potencjalną), tożsamą z treścią normy prawnej zawartej w ustawie i „oczekującej” na realizację przez podatnika²⁰. Do jego zaistnienia dochodzi dopiero w chwili, gdy podmiot obowiązany z tytułu podatku podejmie zachowanie będące przedmiotem opodatkowania.

W związku z przedstawionymi przyczynami należy przyjąć, że tak długo jak gmina, jako zarejestrowany czynny podatnik podatku od towarów i usług, w konkretnej sytuacji nie dokona dostawy towaru, tj. nie sprzeda odziedziczonej rzeczy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie można mówić o powstaniu powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Cech takiej aktywności nie ma zaś zbywanie substancji majątkowej nabytej w spadku, niewykorzystywanej do realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego. Nie sposób bowiem przyjąć, że w tej sytuacji realizuje ona zachowanie zdefiniowane jako działalność gospodarcza w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. – podejmuje działalność producenta, handlowcy lub usługodawcy, w tym podmiotu pozyskującego zasoby naturalne oraz rolnika, a także działalność osoby wykonującej

¹⁹ Por. art. 4 o.p.

²⁰ Taką tezę przyjmowano dawniej w odniesieniu do Ordynacji podatkowej z 1934 r., a także ustawy o zobowiązaniach podatkowych pod wpływem wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 27 lutego 1934 r., L. rej. 6498/29, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 1, poz. 1.

wolny zawód²¹. Ponadto zbywanie przez jednostkę samorządu terytorialnego odziedziczonego jako spadkobierca ostateczny i nieużytkowanego majątku nie może zostać sklasyfikowane jako wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych²².

Dzieje się tak, ponieważ z istoty rzeczy dziedziczenie (w tym także jako spadkobierca ostateczny) jest zdarzeniem niespodziewanym, nieplanowanym i nieperiodycznym (ujmując rzecz nieco kolokwialnie – nikt nie jest w stanie „zaprogramować” swojego powołania do spadku). Sprzedając doraźnie nabyte rzeczy, gmina nie działa więc w sposób ciągły. Jednocześnie motywacją do tego nie jest chęć uzyskania zarobku, ale wola wyzbycia się niechcianej substancji majątkowej, uzyskanej jako spadkobierca ostateczny. Dodatkowo w sytuacji, gdy po nabyciu, a przed zbyciem nie była ona używana przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego do realizacji jej zadań, nie może być mowy o tym, że dostawa rzeczy (w kategoriach cywilistycznych – przeniesienie prawa własności) przez spadkobiercę ostatecznego, jako spełniająca cechy działalności gospodarczej, powoduje powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

442

Wreszcie przeciwko opodatkowaniu gminy realizującej wcześniej opisany stan faktyczny przemawiają względy równości wobec prawa. Nie sposób bowiem wyjaśnić, dlaczego każdy inny podmiot niż jednostka samorządu terytorialnego (jakakolwiek osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), zarejestrowany jako czynny podatnik podatku od towarów i usług, ale zbywający majątek prywatny (to, co odziedzyczył, ale nie wykorzystywał w działalności gospodarczej), dokonuje czynności cywilnoprawnej, sytuującej się poza systemem podatku od towarów i usług. Natomiast gmina jest traktowana inaczej i z samego tylko faktu, że jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i zawiera umowę sprzedaży (czynność cywilnoprawna), w analogicznej sytuacji miałaby odprowadzać wspomnianą daninę publiczną. W konsekwencji albo spieniężane przez nią rzeczy musiałyby być droższe, a przez to mniej chętnie nabywane przez kupujących (cenę powiększałby doliczony do niej podatek od towarów i usług), albo jednostka samorządu terytorialnego musiałaby stosować rachunek „w stu” i „wytrącać” należny podatek od towarów i usług kosztem wartości swojego przysporzenia. W tym drugim przypadku gmina ponosiłaby więc ekonomiczny ciężar zapłaty podatku od towarów i usług.

²¹ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. III SA/Gl 1277/18, LEX nr 2705645.

²² Art. 15 ust. 2 zd. 2 u.p.t.u.

4. Wnioski końcowe

Zagadnienie opodatkowania zbycia substancji majątkowej odziedziczonej przez gminę ma istotne znaczenie dla jednostek samorządu terytorialnego. Jako spadkobiercy ostateczni nie mogą one bowiem odrzucić spadku. Jak wykazano, jeżeli w tej masie majątkowej znajdują się rzeczy niewykorzystywane przez gminę, ich zbycie nie wywołuje skutków podatkowych w podatku od towarów i usług. Cywilnoprawnej formy sprzedaży nie można bowiem utożsamiać z wykonywaniem działalności gospodarczej. Poza tym nie ma podstaw do różnicowania sytuacji prawnej gminy jako czynnego podatnika podatku od wartości dodanej oraz pozostałych osób mających ten status. Skoro każdy inny podmiot obowiązany z tytułu podatku od towarów i usług, dysponując swoim majątkiem prywatnym, nie jest objęty obowiązkiem podatkowym, nie można tej powinności przypisywać jednostce samorządu terytorialnego, zbywającej rzeczy, z których nie korzystała w swojej aktywności gospodarczej.

Bibliografia

443

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Chmielnicki P. (red.), *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, Warszawa 2006.
- Chróścielewski W., *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90-tych)*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 6.
- Dolnicki B. (red.), *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360).

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

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

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

Streszczenie

444

Status podatkowopravny gminy w podatku od towarów i usług nie jest jednorodny. Z jednej strony jako organ władzy publicznej pozostaje ona bowiem poza zakresem podmiotowo-przedmiotowym wspomnianej daniny publicznej. Jednocześnie, wykonując działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, gmina jest podatnikiem podatku od wartości dodanej. Właśnie na tym tle powstaje problem klasyfikacji podatkowopravnej czynności polegających na odpłatnym zbyciu przez wspomnianą jednostkę samorządu terytorialnego substancji majątkowej uprzednio przez nią nabytej jako spadkobierca ostateczny w rozumieniu art. 935 Kodeksu cywilnego i niewykorzystywanej podczas realizacji zadań gminy. Autor rozważa tę kwestię zarówno z perspektywy prawa unijnego, jak i przez wzgląd na krajową regulację prawną. W jego przekonaniu w opisanej sytuacji nie sposób mówić o władczej aktywności jednostki samorządu terytorialnego. Nie oznacza to jednak, że gmina zobowiązana jest uiścić podatek od towarów i usług, sprzedając majątek wcześniej nabyty pod tytułem darmym (jako spadkobierca ostateczny). Zdaniem autora taka aktywność – realizowana w płaszczyźnie prawa cywilnego – lokuje się poza sferą działalności gospodarczej wspomnianej jednostki samorządu terytorialnego. Jako taka nie wyczerpuje ona więc zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, gmina jako spadkobierca ostateczny

*Ireneusz Nowak*¹

Radca skarbowy w świetle badań empirycznych

1. Uwagi wprowadzające

W opracowaniu poddano rozważaniom wybrane aspekty związane z instytucją radcy skarbowego², „wdrożoną” do polskiego systemu podatkowego 1 marca 2017 r. w ramach konsolidacji administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej w Krajową Administrację Skarbową³. W tym też celu przeprowadzone zostały badania empiryczne na podstawie danych uzyskanych od Ministra Finansów (Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju/Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej), dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych.

445

2. Radcowie skarbowi a utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej

Z dniem 1 marca 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁴ oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji

¹ Ireneusz Nowak – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

² K. Teszner jako pierwszy w piśmiennictwie trafnie zauważył liczne mankamenty instytucji radcy skarbowego – zob. K. Teszner, *Uprawnienia radcy skarbowego w zakresie załatwiania spraw podatkowych*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2018, nr 2, s. 17–24.

³ Zob. I. Nowak, *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 37–65.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 505 ze zm. – dalej u.KAS.

Skarbowej⁵ zaczęła funkcjonować Krajowa Administracja Skarbowa⁶. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że istotnym mankamentem związanym z jej utworzeniem jest fakt, iż ustawy łączące administrację podatkową, Służbę Celną i kontrolę skarbową weszły w życie za wcześnie, bez dostatecznej oceny ich skutków⁷, ale przede wszystkim z „wielkimi zawirowaniami” w zakresie zatrudniania wszystkich pracowników⁸, włącznie z powołaniem radców skarbowych według *licentia poetica*⁹.

W jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej w kwietniu 2018 r. zatrudnionych było 74 radców skarbowych¹⁰. Na 31 marca 2019 r. liczba ta wzrosła do 89¹¹. Z danych na luty/marzec 2020 r. wynika, że było 105 radców skarbowych¹², natomiast w grudniu 2020 r. już 120 radców skarbowych (90 kobiet i 30 mężczyzn)¹³. Może dlatego, że ta *sui generis* „synekura” jest atrakcyjna finansowo¹⁴, m.in. z powodu dodatku orzeczniczego¹⁵? Warto przy tym dodać, że tylko jeden funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej jest radcą skarbowym¹⁶, a pozostałych 119 to członkowie korpusu służby cywilnej¹⁷.

⁵ Dz.U. poz. 1948 ze zm. – dalej p.w.KAS.

⁶ I. Nowak, M. Dominiak, *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski (red.), *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania. Cz. I*, Warszawa 2020, s. 111–125.

⁷ Zob. W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 9–19.

⁸ Szerzej I. Nowak, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 37–56.

⁹ Szerzej *idem*, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113.

¹⁰ <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/08D4589E8B6757BFC1258328002ECE6D/%24File/2905.pdf> (dostęp: 10.01.2021).

¹¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2019 r., nr BMI1.0124.926.2019; projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie dodatku orzeczniczego na stanowisku radcy skarbowego, <https://celnicy.pl/threads/projekt-rozporzadzenia-w-sprawie-dodatku-orzeczniczego.16320/> (dostęp: 2.02.2021).

¹² Dane za okres luty – marzec 2020 r. pozyskane od dyrektorów izb administracji skarbowej w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹³ Dane za grudzień 2020 oraz styczeń 2021 r. pozyskane od dyrektorów izb administracji skarbowej w trybie dostępu do informacji publicznej.

¹⁴ Tak I. Nowak, *An officer...*, s. 107.

¹⁵ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie dodatku orzeczniczego na stanowisku radcy skarbowego (Dz.U. poz. 2539), które „zastąpiło” poprzedni akt wykonawczy Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 kwietnia 2017 r. w sprawie dodatku orzeczniczego na stanowisku radcy skarbowego (Dz.U. poz. 863).

¹⁶ Pismo Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (IAS) w Rzeszowie z dnia 24 lutego 2020 r., nr 1801-IWK.0150.21.2020.4.

¹⁷ Według informacji uzyskanych od wszystkich dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce.

3. „Reguły” powoływania radców skarbowych w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej

Z przeprowadzonych badań empirycznych bezspornie wynika, że na poziomie Krajowej Administracji Skarbowej, a tym bardziej Ministerstwa Finansów nie stworzono żadnych wytycznych dotyczących zasad zatrudniania radców skarbowych¹⁸ wraz z oceną skuteczności ich działań¹⁹. Tytułem przykładu: Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w piśmie z 14 grudnia 2020 r. podnosił, że nie dysponuje danymi w zakresie stanu zatrudnionych (pełniących służbę) radców skarbowych w izbach administracji skarbowej oraz podległych urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych (wraz z delegaturami i oddziałami)²⁰. Analogicznie czytamy w piśmie z 22 grudnia 2020 r., z którego wynika, że Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej nie zbiera danych dotyczących radców skarbowych, w tym także liczby osób zatrudnionych na poszczególnych stanowiskach w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, a dany- mi w tym zakresie dysponują poszczególne izby administracji skarbowej²¹.

W efekcie tych zaniechań/zaniedbań (celowych czy też nie – do dyskusji) dyrektorzy izb administracji skarbowej mają pełną swobodę w powoływaniu radców skarbowych. Nietrudno zatem wyobrazić sobie sytuacje, w których radcowie skarbowi mogą być wyznaczani jako tzw. osoby zaufane kierownika danej jednostki organizacyjnej do prowadzenia „uprzywilejowanych” lub „newralgicznych” postępowań lub kontroli podatkowych (celno-skarbowych)²². Zasadne jest więc pytanie, jakie pojawia się w piśmiennictwie, dotyczące tego, czy radca skarbowy to *sui generis* osoba „urzędniczo-partyjna” stworzona na potrzeby „upolitycznionej” administracji publicznej²³, czy też *nolens volens* wypadkowa „ideologii politycznej w tym zakresie formacji rządzącej, ukierunkowanej na centralizm”²⁴.

¹⁸ Pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 kwietnia 2017 r., nr BMI1.0124.298.2017, http://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=25342 (dostęp: 1.02.2021).

¹⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 23 sierpnia 2019 r., nr BMI1.0124.926.2019.

²⁰ Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 14 grudnia 2020 r., nr BMI1.0123.1795.2020.

²¹ Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 22 grudnia 2020 r., nr BMI1.0123.1882.2020.

²² I. Nowak, *An officer...*, s. 101–102.

²³ *Ibidem*.

²⁴ L. Bielecki, *Ustrojowe prawo administracyjne (podatkowe) dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej jako przykład wpływu ideologii politycznej na kształt prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 7–8, s. 50.

Skoro od biernego podmiotu stosunku podatkowoprawnego żąda się maksymalnej staranności, „jeśli chodzi o sposób ujawnienia obowiązku podatkowego i sposób zapłaty”²⁵, to podatnik musi mieć absolutną pewność, że jego sprawę będzie rozstrzygał kompetentny i właściwie merytorycznie przygotowany pracownik organu administracji podatkowej. Nie ulega zatem wątpliwości, że wyższe wykształcenie, którym radcowie skarbowi muszą się legitymować, powinno być „ukierunkowane” przede wszystkim na wymiar, pobór i egzekucję danin publicznoprawnych lub szerzej – funkcjonowanie systemu finansów publicznych²⁶. Bazując na poglądach doktrynalnych, wydaje się, że tylko takie kierunki studiów jak prawo, administracja, prawo podatkowe i rachunkowość, doradztwo podatkowe, prawo finansowe i skarbowość oraz podatki i doradztwo podatkowe odpowiednio przygotowują absolwentów do należytego stosowania norm prawa podatkowego (szczegółowego oraz procesowego)²⁷. Jednakże praktyka w tym zakresie znacznie odbiega od powyższych założeń, ponieważ na 120 radców skarbowych tylko 34 ma ukończone prawo²⁸, a administrację aż 16. Natomiast co do pozostałych preferowanych przez autora kierunków studiów – wynik jest zerowy²⁹. Oznacza to, że 58,33% radców skarbowych ma wykształcenie wyższe – nazwijmy to umownie – „nieprzystające” do wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych³⁰. Przykładowo: w IAS we Wrocławiu wraz z podległymi jej jednostkami organizacyjnymi jest zatrudnionych 3 radców skarbowych, którzy legitymują się wykształceniem wyższym na kierunkach: technologia żyw-

²⁵ A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 370.

²⁶ I. Nowak, *National...*, 50.

²⁷ *Idem*, *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4, s. 24–25.

²⁸ Wzorowo pod tym kątem wypada IAS w Białymstoku, gdzie na 8 radców skarbowych 7 ukończyło kierunek prawo – pismo Dyrektora IAS w Białymstoku z dnia 30 grudnia 2020 r., nr 2001-IWK.0150.100.2020.2.

²⁹ Pozostałe kierunki studiów ukończone przez radców skarbowych to: ekonomia – 28; zarządzanie i marketing – 8; finanse i bankowość – 4; ekonomika i organizacja produkcji – 4; zarządzanie – 3; organizacja i zarządzanie – 3; ekonomika i organizacja obrotu towarowego i usług – 2; budownictwo – 2; rolnictwo – 2; technologia żywności – 1; geologia – 1; towaroznawstwo – 1; nauki polityczne – 1; pedagogika specjalna – 1; ekonomika i organizacja przemysłu spożywczego – 1; ekonomika i organizacja transportu lądowego – 1; ekonomia społeczna – 1; rachunkowość i finanse – 1; historia – 1; geografia – 1; geodezja i kartografia – 1; melioracja wodna – 1; mechanika i budowa maszyn – 1.

³⁰ Faktem jest, że niektórzy z radców skarbowych ukończyli także studia podyplomowe z zakresu prawa podatkowego, jednakże ta forma podnoszenia kwalifikacji – zdaniem autora – nie uzupełni ukończonych studiów I i II stopnia, sprofilowanych pod kątem programu kształcenia z zakresu podatkowoprawnego.

ności (magister inżynier), ekonomika i organizacja przemysłu spożywczego (magister inżynier) oraz budownictwo (magister inżynier)³¹. Podobne zastrzeżenia można podnieść pod adresem wykształcenia 6 radców skarbowych³² z IAS w Warszawie, którzy legitymują się ukończonymi studiami na kierunkach: rolnictwo, historia, geografia, geodezja i kartografia, melioracja wodna, mechanika i budowa maszyn³³. Na marginesie powyższych rozważań należałoby również zwrócić uwagę na to, że zarówno Krajowa Administracja Skarbowa³⁴, jak i Ministerstwo Finansów³⁵ nie dysponują scentralizowanym systemem kadrowym pozwalającym m.in. na ewidencjonowanie zatrudnionych pracowników (funkcjonariuszy) w Polsce pod kątem posiadanego przez nich wykształcenia³⁶. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że „podstawowe znaczenia dla sprawności administracji podatkowej ma to, jakie wymagania stawia się pracownikom tego aparatu, gdy idzie o ich przygotowanie zawodowe, a w szczególności wykształcenie, a także to, w jaki sposób dokonuje się naboru pracowników administracji podatkowej”³⁷.

Biorąc powyższe pod uwagę, trudno zgodzić się z zapewnieniami Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, że intencją powołania radców skarbowych było „skupienie dla potrzeb funkcji orzeczniczej pracowników o szczególnych kwalifikacjach, najwyższych kwalifikacjach w administracji skarbowej”³⁸, tak aby docenić tych, „którzy mają szczególną wiedzę i charakteryzują się zaangażowaniem”³⁹.

Zasadnicze obawy w powyższym przedmiocie budzi zwłaszcza fakt, że radcowie skarbowi, jak wynika z przeprowadzonych badań empirycznych, co do zasady wydają indywidualne akty administracyjne w zakresie

³¹ Pismo Dyrektora IAS we Wrocławiu z dnia 4 stycznia 2021 r., nr 0201-IWK.0150.307.2020.

³² W IAS w Warszawie jest zatrudnionych 26 radców – pismo Dyrektora IAS w Warszawie z dnia 11 lutego 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.13.2021.

³³ Pismo Dyrektora IAS w Warszawie z dnia 16 lutego 2021 r., nr 1401-IWK-2.0150.13.2021.

³⁴ Zob. pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 stycznia 2021 r., nr BMI1.0123.1909.2020.

³⁵ Ministerstwo Finansów ma własny system kadrowo-płacowy, który wykorzystuje wyłącznie do obsługi pracowników i funkcjonariuszy Ministerstwa Finansów. Analogicznie każda z izb administracji skarbowej w Polsce także ma odrębny program kadrowo-płacowy – pismo Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 14 października 2019 r., BMI1.0124.1103.2019.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 204.

³⁸ Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 15 listopada 2016 r., nr 135, <http://orka.sejm.gov.pl/zapisy8.nsf/0/1D776C85660F89FAC125807A-004DAC7F/%24File/0124208.pdf> (dostęp: 15.01.2021).

³⁹ *Ibidem*.

podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, a przecież w tychże daniach publicznych, „posiadających” liczne niedostatki prawne, najczęściej dochodzi do sporów podatkowych⁴⁰ dotyczących wysokości należności podatkowoprawnej⁴¹. Przykładowo: w podziale na wybrane izby administracji skarbowej wraz z podległymi im jednostkami w latach 2017–2020 liczba decyzji podatkowych wydanych przez radców skarbowych wynosiła odpowiednio⁴²: IAS Białystok⁴³: VAT 54, PIT 28, CIT 2; IAS Gdańsk: VAT 106, PIT 235, CIT 102; IAS Kielce: VAT 58, PIT 14, CIT 2⁴⁴; IAS Łódź: VAT 151, PIT 44, CIT 19⁴⁵. Na marginesie należy zauważyć, że 4 radców skarbowych zatrudnionych w IAS w Zielonej Górze (z miejscem świadczenia pracy w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wielkopolskim) w latach 2017–2020 wydało 17 decyzji podatkowych (11 w zakresie VAT; 2 w zakresie PIT i 4 w zakresie CIT)⁴⁶, natomiast 3 radców skarbowych z IAS w Bydgoszczy (z miejscem świadczenia pracy w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu) w tym samym okresie wydało aż 4 indywidualne akty podatkowe (3 w zakresie VAT i 1 w zakresie CIT)⁴⁷.

Na „posady” radców skarbowych nie były upowszechniane ogłoszenia o naborze w Biuletynie Informacji Publicznej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zgodnie z art. 28 ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie

⁴⁰ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25–28.

⁴¹ Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998; W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1, s. 1–2; W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105–127.

⁴² Autor zdaje sobie sprawę, że używanie skrótów VAT, PIT, CIT na określenie odpowiednio podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych jest błędem, jednakże czyni to wyłącznie ze względu na klarowność tekstu.

⁴³ Pismo Dyrektora IAS w Białymstoku z dnia 4 stycznia 2021 r., nr 2001-IWK.0150.1.2021.2.

⁴⁴ Pismo Dyrektora IAS w Kielcach z dnia 19 stycznia 2021 r., nr 2601-IWK.0150.2.2021.

⁴⁵ Pismo Dyrektora IAS w Łodzi z dnia 30 grudnia 2020 r., nr 1001-IWK.0150.105.2020 wraz z jego uzupełnieniem w postaci mailowej z dnia 12 stycznia 2021 r. przez Kierownika Referatu Obsługi Klienta i Komunikacji Zewnętrznej oraz Duszpasterstwa IAS w Łodzi.

⁴⁶ Pismo Dyrektora IAS w Zielonej Górze z dnia 18 stycznia 2021 r., nr 0801-IWK.0150.1.2021 oraz Naczelnika Lubuskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 stycznia 2021 r., nr 418000-CWW-1.0150.1.2021.

⁴⁷ Pismo Dyrektora IAS w Bydgoszczy z dnia 7 stycznia 2021 r., nr 0401-IWK.0150.98.2020.6 oraz pismo Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu z dnia 19 stycznia 2021 r., nr 438000-CWW.0150.1.2021.2.

cywilnej⁴⁸. Uzasadnione jest zatem postawienie pytania: „jaki więc kryteria zdecydowały o wyborze tych, a nie innych kandydatów?”. Na szczęście powyższe wątpliwości autora „roziewają” dyrektorzy izb administracji skarbowej, wskazując m.in., że kandydaci posiadali wiedzę z zakresu wszystkich obowiązujących podatków⁴⁹, mieli wysoki poziom wiedzy merytorycznej⁵⁰ oraz byli wyłaniani spośród osób stanowiących filar wydziałów orzeczniczych (sic!)⁵¹. A wciąż wątpliwych na pewno przekona konstatacja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku, że „osoby zatrudnione na stanowisku radcy skarbowego to pracownicy o wysokim poziomie wiedzy z zakresu prawa podatkowego, rozpatrujący sprawy o wysokim stopniu trudności i złożoności. Z uwagi na wysokie predyspozycje zawodowe – umiejętność analitycznego i logicznego myślenia – rozpatrują sprawy wymagające indywidualnego i kreatywnego podejścia do rozstrzygnięcia”⁵².

W związku z powyższym wypada zadać kolejne pytanie – o zgrozo już tylko retoryczne – „czy jeszcze ktoś w Polsce wierzy w profesjonalną, fachową i w pełni niezależną służbę cywilną?”. Przykładowo: trzyletni limit mianowań urzędników służby cywilnej wynosi odpowiednio: 2021 r. – 30 osób; 2022 r. – 40 osób; 2023 r. – 40 osób⁵³.

4. Podsumowanie

„Nie wystarczy życia, by opanować sztukę rozumienia sensu stworzonych przez prawodawcę rozwiązań z zakresu prawa podatkowego”⁵⁴. Analogicznie jest w przypadku instytucji radcy skarbowego, która zdaniem autora jest zbędna, gdyż prowadzi jedynie do mnożenia kosztochłonnych i co

⁴⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 265 ze zm.

⁴⁹ Pismo Dyrektora IAS w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2019 r., nr 1401-IWK.0150.23.2019.

⁵⁰ Pismo Dyrektora IAS w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2021 r., nr 3201-IWK.0150.2.2021.2 oraz Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r., nr 3001-IWK.0150.24.2019.

⁵¹ Pismo Dyrektora IAS w Łodzi z dnia 10 kwietnia 2019 r., nr 1001-IWK.0150.21.2019.

⁵² Pismo Dyrektora IAS w Gdańsku z dnia 18 stycznia 2021 r., nr 2201-IWK.0150.120.2020.13.

⁵³ Trzyletni plan limitu mianowań urzędników w służbie cywilnej na lata 2021–2023, 2020, <https://www.gov.pl/web/premier/trzyletni-plan-limitu-mianowan-urzednikow-w-sluzbie-cywilnej-na-lata-2021-2023> (dostęp: 15.01.2021).

⁵⁴ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profosowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019, s. 178 i nast.

do zasady nieefektywnych „posad urzędniczych” czy też trafniej – „bytów ponad potrzebę”⁵⁵ w strukturach administracji danin publicznych⁵⁶.

Autor niniejszego opracowania przyjmuje *a priori*, że jego negatywne oceny odnoszące się do instytucji radcy skarbowego, w tym do trudno „uchwytnych” zasad powoływania radców przez dyrektorów izb administracji skarbowej, nie spowodują, że publikacja zostanie odebrana jako „reakcyjny paszkwil, ziejący sadystycznym jadem nienawiści do naszej partii i do organów władzy państwowej”⁵⁷.

Bibliografia

- Bielecki L., *Ustrojowe prawo administracyjne (podatkowe) dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej jako przykład wpływu ideologii politycznej na kształt prawa*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2017, nr 7–8.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Gomułowicz A., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profosowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

⁵⁵ Szerzej B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1; *idem*, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1; *idem*, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.

⁵⁶ K. Teszner, *Komentarz do art. 13 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2020; I. Nowak, *An officer...*, s. 109.

⁵⁷ Fragment wypowiedzi I Sekretarza KC PZPR W. Gomułki z 19 marca 1968 r., krytykującego J. Szpotkańskiego za pamflet *Cisi i gęgacze*, za który ten ostatni został skazany na 3 lata więzienia – https://www.youtube.com/watch?v=UEExCRPPgv_o (dostęp: 4.02.2021).

- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2.
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w liczbach*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 4.
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organisational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2.
- Nowak I., Dominiak M., *Krajowa Administracja Skarbowa a uszczelnianie systemu podatkowego – spostrzeżenia po dwóch latach funkcjonowania*, [w:] P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski (red.), *Przestępczość gospodarcza. System zwalczania*. Cz. I, Warszawa 2020.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4.
- Nykiel W., *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 1.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Teszner K., *Komentarz do art. 13 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Teszner K., *Uprawnienia radcy skarbowego w zakresie załatwiania spraw podatkowych*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2018, nr 2.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie dodatku orzeczniczego na stanowisku radcy skarbowego (Dz.U. poz. 2539).
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 265 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 505 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie poświęcone jest instytucji radcy skarbowego uregulowanej w polskim systemie prawnym od 1 marca 2017 r. wraz z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej. Zdaniem autora wprowadzenie stanowiska radcy skarbowego, który korzysta

z uprawnień państwowego organu podatkowego w zakresie rozstrzygania spraw podatkowych, jest zbyt duże, gdyż prowadzi jedynie do mnożenia kosztochłonnych, a zarazem nieefektywnych „posad urzędniczych” w strukturach administracji danin publicznych.

Słowa kluczowe: radca skarbowy, Krajowa Administracja Skarbowa, organ podatkowy, funkcjonariusz, dodatek orzecznicy

*Tomasz Nowak*¹

Uwagi o znaczeniu użytego w art. 217 Konstytucji RP zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”

Ustalenie znaczenia użytego w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” jest istotne dla wyjaśnienia, w jakim zakresie sformułowane w tym przepisie wymagania znajdują zastosowanie do elementów konstrukcji podatku, takich jak zwolnienia i ulgi podatkowe. Na materię, której uregulowanie zgodnie z art. 217 Konstytucji następuje wyłącznie w drodze ustawy, składa się nie tylko nakładanie podatków oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, ale również określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Już tylko językowa konotacja pojęć „ulg”, „umorzenia”, „podmioty zwolnione od podatków” wskazuje na konstrukcje prawne, których skutkiem jest wyeliminowanie lub zmniejszenie ciężaru podatkowego. Ustrojodawca w ten sam sposób wyartykułował zatem wymagania zarówno dla regulacji, której przedmiotem są elementy konstrukcji podatku konieczne do ustanowienia nowego podatku lub zwiększenia ciężaru podatkowego z tytułu już obowiązującego, jak i dla regulacji, której przedmiotem są rozwiązania wywołujące skutki odmienne. Skoro zaś w art. 217 Konstytucji posłużono się pojęciem ulg, których zasady przyznawania mają zostać określone w drodze ustawy, a także pojęciem kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, które również wymagają określenia w drodze ustawy, to przyporządkowanie do tych pojęć doktrynalnie znanych

455

¹ Tomasz Nowak – doktor habilitowany nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, adiunkt, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, <https://orcid.org/0000-0001-8372-2348>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

terminów zwolnień i ulg podatkowych ma znaczenie przesądzające dla wyznaczenia reguł wynikających z tego przepisu.

Zaliczenie danego zagadnienia do materii wymagającej uregulowania w drodze ustawy wyłącza uregulowanie tej kwestii w aktach prawnych innej rangi³. Ustawa jest wyłączną podstawą nałożenia podatku oraz jedynym źródłem określenia wszystkich istotnych elementów jego konstrukcji. Biorąc zaś pod uwagę ustanowiony w art. 8 ust. 2 Konstytucji nakaz bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji, organy podatkowe oraz sądy administracyjne mają obowiązek załatwienia sprawy podatkowej lub sądownoadministracyjnej w ten sposób, że o rozstrzygnięciu przesądza wyłącznie treść ustawy podatkowej. Bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji przesądza o niedopuszczalności wymiaru podatku w przypadku, gdy nie ma ustawy, która uznawałaby ustalony stan faktyczny za objęty zakresem podmiotowym lub przedmiotowym danego podatku, lub w ustawie nie określono skutków podatkowych zaistnienia zdarzenia objętego zakresem podmiotowym i przedmiotowym danego podatku⁴.

456

Poprzez użycie w art. 217 Konstytucji zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”, których określanie ma nastąpić w drodze ustawy, został ustalony reżim konstytucyjny stanowienia i stosowania nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Do stanowienia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków odnoszą się wynikające z art. 217 Konstytucji reguły tworzenia prawa. Na organach podatkowych i sądach administracyjnych ciąży obowiązek bezpośredniego stosowania art. 217 Konstytucji również w zakresie, w jakim załatwienie sprawy podatkowej wymaga uwzględnienia przepisów regulujących kategorie podmiotów zwolnionych od podatków.

Znajdujący się po słowach „a także” fragment art. 217 Konstytucji nie został sformułowany jednoznacznie. Choć dla określenia wzorca ustawy podatkowej wykorzystano nazwy oznaczające poszczególne elementy konstrukcji podatku, to właśnie w odniesieniu do zwolnień i ulg podatkowych nie zachowano w tym zakresie konsekwencji. Powoduje to, iż nie ma zgodnego stanowiska co do rozumienia tych pojęć.

W piśmiennictwie najczęściej utożsamia się zwrot kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” ze zwolnieniami o charakterze podmiotowym⁵. Nie ma natomiast jednolitego zdania co do konsekwen-

³ Z zastrzeżeniem art. 168 Konstytucji, który dopuszcza określenie wysokości podatku lub opłaty lokalnej w akcie prawa miejscowego, oraz z uwzględnieniem specyfiki umów międzynarodowych.

⁴ Por. T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatku*, Warszawa 2019, s. 156–164.

⁵ A. Gorgol, *Konstytucyjne wymagania treści ustawy podatkowej*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020, s. 55; A. Mariański, W. Nykiel,

cji tego stanowiska. Podnosi się, że zwolnienia podmiotowe składają się na materię objętą wyłącznością ustawową⁶. Ze względu na zastrzeżenie ustawowego uregulowania „kategorii” dopuszcza się jednak pozostawienie aktom wykonawczym kwestii „bardziej szczegółowych”⁷. Ponadto z utożsamienia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi wywodzi się dopuszczalność uregulowania zwolnień o charakterze przedmiotowym w rozporządzeniu⁸. Jednocześnie – w innym ujęciu, ale bez przywołania argumentów – uznaje się także zwolnienia przedmiotowe za wymagające uregulowania w drodze ustawy⁹. Najczęściej przy tym pod pojęciem ulg, których zasady przyznawania mają zostać określone w drodze ustawy, rozumie się ulgi podatkowe będące elementem konstrukcji podatku (a nie tylko szeroko rozumiane ulgi uznaniowe)¹⁰, choć zajęto również stanowisko odmienne¹¹. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK) powiązано ulgi, o których mowa w art. 217 Konstytucji, z ulgami podatkowymi stanowiącymi element konstrukcji podatku¹², natomiast trudno dostrzec wypowiedź TK, z której wynikałoby, że kategorie podmiotów zwolnionych od podatków są równoznaczne ze zwolnieniami podmiotowymi. Z kolei w orzecznictwie sądów administracyjnych utożsamiono kategorie podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi¹³.

Nie ma przy tym materiału dla dokonania wykładni autentycznej. W pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego nie rozważano brzmienia art. 217 Konstytucji poza fragmentem, w którym mowa jest o nakładaniu podatków i innych danin publicznych¹⁴.

Objaśnienia do art. 217, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243, Warszawa 2016, s. 1497; C. Kosikowski, Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2.

⁶ A. Gorgol, *Konstytucyjne...*, s. 55. Podobnie: W. Morawski, *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 257.

⁷ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia...*, s. 1497.

⁸ A. Gorgol, *Konstytucyjne...*, s. 55.

⁹ P. Kryczko, *Źródła prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 110–111.

¹⁰ A. Mariański, W. Nykiel, *Objaśnienia...*, s. 1497. Także: K. Koperkiewicz-Mordel, *Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2, s. 64.

¹¹ H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcji podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6, s. 2–3.

¹² Postanowienie TK z dnia 30 maja 2007 r., sygn. SK 67/06.

¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2018 r., sygn. I GSK 725/16.

¹⁴ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 120.

Ustalenie znaczenia zwrotu „kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” wymaga ustalenia relacji, w jakiej zwrot ten pozostaje do innych zwrotów użytych w art. 217 Konstytucji. Budowa tego przepisu pozwala na przyjęcie, że:

1) „kategorie podmiotów zwolnionych od podatków” zostały ujęte wspólnie z „zasadami przyznawania ulg i umorzeń” oraz

2) „kategorie podmiotów zwolnionych od podatków” – wraz z „zasadami przyznawania ulg i umorzeń” – zostały przeciwstawione i „nakładaniu podatków, innych danin publicznych”, i „podmiotom, przedmiotom opodatkowania oraz stawkom podatkowym”.

Wspólna konotacja językowa dla użytych w tej samej części art. 217 Konstytucji pojęć ulg, umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków pozwala na przyjęcie, że każda z tych konstrukcji podatkowych jest związana z wyeliminowaniem lub zmniejszeniem ciężaru podatkowego. Odpowiada to kontekstowi użycia tych zwrotów. Nakładanie podatków oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych to materia skutkująca ustanowieniem lub zwiększeniem ciężaru podatkowego. Fragment art. 217 Konstytucji, w którym wymieniono elementy konstrukcji podatku konieczne do nałożenia podatku, pozostaje w opozycji – i strukturalnie, i znaczeniowo – do tej części analizowanego przepisu, w której posłużono się pojęciami ulg, umorzeń i kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, co pozwala przyjąć, że pierwsza z nich odnosi się do materii skutkującej ustanowieniem lub zwiększeniem ciężaru podatkowego, druga zaś do materii skutkującej wyeliminowaniem lub zmniejszeniem ciężaru podatkowego. Kategorie podmiotów zwolnionych od podatków znalazły się zatem w grupie sformułowań wyraźnie przeciwstawionych wyliczeniu elementów konstrukcji podatku, wyznaczających obligatoryjną materię ustawy, w drodze której następuje nałożenie podatku. Przeciwstawienie wyliczeniu obligatoryjnych elementów konstrukcji podatku obejmuje zarówno kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, jak i zasady przyznawania ulg i umorzeń. W tym sensie ich charakter jest podobny¹⁵.

Jednocześnie jednak użyte w art. 217 Konstytucji po słowach „a także” zwroty nie są jednolite. Ulgi zostały wymienione wraz z umorzeniami. Zastrzeżono przy tym, że uregulowaniu w drodze ustawy podlega określenie jedynie „zasad” ich przyznawania; ulgi i umorzenia nie zostają w drodze

¹⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” zawartych w art. 217 Konstytucji*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 98.

ustawy ani jednoznacznie przyznane, ani jednoznacznie określone. Z kolei wobec kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ustrojodawca zdecydował, że mają one być w drodze ustawy określone, co – *a contrario* zwrotu zastosowanego wobec ulg i umorzeń – należy rozumieć jako ich uregulowanie w całości w drodze ustawy, nie zaś tylko w zakresie „zasad” ich określenia. Głębokość materii wymagającej ustawowego uregulowania w zakresie określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jest w świetle art. 217 Konstytucji zdecydowanie większa niż w przypadku ulg i umorzeń.

Co istotniejsze – w przypadku ulg i umorzeń chodzi o określanie zasad „przyznawania”, podczas gdy kategorie podmiotów zwolnionych od podatków mają zostać określone wprost. Językowe oznaczenie przedmiotu uregulowania w przypadku ulg i umorzeń wskazuje na to, że nie chodzi o ten sam sposób kształtowania sytuacji adresata normy co w przypadku kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Nie ma podstaw, aby na gruncie art. 217 Konstytucji utożsamiać określanie z przyznawaniem. Pojęciem określania posłużono się przede wszystkim w odniesieniu do podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W przypadku elementów konstrukcji niezbędnych do nałożenia podatku ich określenie oznacza zdeterminowanie podatnika danego podatku, sytuacji stanowiącej w tym podatku przedmiot opodatkowania, skutków podatkowych wywoływanych zaistnieniem tego zdarzenia. Skoro zaś i kategorie podmiotów zwolnionych od podatków mają zostać określone, to również ich przesłanki oraz sposób rozliczenia mają zostać przesądzone w ustawie.

Natomiast przyznawanie wiąże się z dokonywaniem przez organ administracji wyboru skutków prawnych według określonych kryteriów¹⁶. Kryteria te składają się na „zasady”, których ustawowego określenia wymaga art. 217 Konstytucji. Ulgami i umorzeniami, które odpowiadają tym cechom, są np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia ministra finansów. Przeciwnie zasad przyznawania ulg i umorzeń określeniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatków uprawnia konkluzje, iż do tych pierwszych nie zaliczają się ulgi podatkowe rozumiane jako element konstrukcji podatku, gdyż są one określane (jak każdy inny element konstrukcji podatku).

Uwzględnienia wymaga jednocześnie to, że zasady przyznawania ulg i umorzeń zostały wymienione przed kategoriami podmiotów zwolnionych od podatków. Kolejność ta wydaje się uzasadniona znaczeniem regulacji, której przedmiot wyznacza każde z tych pojęć. W przypadku ulg i umorzeń chodzi o wyznaczenie sposobu urzeczywistnienia zasad sprawiedliwości społecznej w odniesieniu do ciężaru podatkowego.

¹⁶ *Ibidem*, s. 98.

Ustrojodawca zastrzegł, iż obiektywne działanie ustawy podatkowej musi zostać złagodzone poprzez instytucje prawne dające możliwość uwzględnienia okoliczności, które w konkretnym przypadku lub w ich grupie przemawiają za odstępianiem od realizacji ciężaru podatkowego w zgodzie z tą ustawą. Ulgi i umorzenia, które są przyznawane, stanowią z tego powodu immanentny składnik systemu prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej, a określenie w drodze ustawy zasad ich przyznawania stanowi obowiązek ustawodawcy¹⁷. Z kolei określenia kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie ustanowiono w art. 217 Konstytucji materiałą obligatoryjną. Ustrojowe znaczenie ulg i umorzeń, które są przyznawane, jest zatem istotniejsze niż tych konstrukcji podatkowych, które prowadzą do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego jako elementy konstrukcji danego podatku. Umieszczenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jako ostatnich w brzmieniu art. 217 Konstytucji uwypukla fakultatywność ich stanowienia, co również ukierunkowuje znaczenie tego zwrotu na elementy konstrukcji podatku, które nie są konieczne do jego nałożenia.

460 Zwolnienia i ulgi podatkowe są niesamoistnymi elementami konstrukcji podatku¹⁸. Stanowią one modyfikację jednego lub kilku elementów konstrukcji koniecznych do nałożenia podatku¹⁹. W tym sensie są tylko – wygodnym z punktu widzenia techniki legislacyjnej – instrumentem współokreślenia podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej, przy czym współokreślenie to ma charakter negatywny²⁰. Z tego punktu widzenia można by nawet potencjalnie przyjąć, że wymaganie ustawowego określenia zwolnień i ulg podatkowych wynika już z ustanowienia tego wymagania dla elementów konstrukcji koniecznych do nałożenia podatku²¹, co mogłoby czynić zbędnym artykułowanie przez ustrojodawcę tego wymagania do elementów nieobligatoryjnych.

Niemniej jednak zwolnienia i ulgi podatkowe są traktowane jako elementy konstrukcji podatku odrębne od podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej. Założyć należy, że z tego powodu ustrojodawca uznał za niezbędne sformułowanie również w odniesieniu do zwolnień i ulg podatkowych wymagania ustawowego ich określania. Trudno przy tym dostrzec przekonujące powody, dla których wymaganiem tym należałoby objąć jedynie zwolnienia podmiotowe.

¹⁷ T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 147–148.

¹⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 30.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Kilka...*, s. 105.

²¹ C. Kosikowski, *Źródła...*, s. 2.

W odniesieniu do wymagania określania podatników nie posłużono się w art. 217 Konstytucji pojęciem „kategorii”; nie zastrzeżono tego wymagania poprzez zwrot „określanie kategorii podmiotów podatku”. Jeśliby zatem określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków było równoznaczne z ustanowieniem zwolnień jedynie podmiotowych, to użyto by zwrotu „określanie podmiotów zwolnionych od podatku”. Określanie podmiotów jest jakościowo inne niż określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Kategoria w znaczeniu słownikowym to „rodzaj lub klasa wyróżniona w klasyfikacji; typ, klasa, rodzaj, grupa”, natomiast klasyfikacja to „systematyczny podział przedmiotów lub zjawisk [...] dokonywany według określonej zasady [...]”²². Określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków odnosi się zatem do kreowania klas podmiotów, przy czym klasy te zostają wyróżnione poprzez wybrane kryterium. Użycie określenia „kategorii” podmiotów zwolnionych od podatków wskazuje zatem na wyodrębnienie klasy podmiotów ze względu na wspólne tej klasie właściwości. Wyróżnienie kategoriale podmiotów podatku może nastąpić zarówno ze względu na ich cechy związane z osobą (zwolnienia podmiotowe), jak i ze względu na to, co wyróżnia daną klasę od ogółu z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania w danym podatku (zwolnienia przedmiotowe) oraz ze względu na charakteryzujące tę klasę właściwości lub aktywności skutkujące zmniejszeniem podstawy opodatkowania, stawki podatku lub samej kwoty podatku (ulgi podatkowe). Stąd określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie ogranicza się do wyodrębnienia podatników tylko do cech *stricte* podmiotowych, ale obejmuje czynniki i parametry związane ze wszystkimi elementami konstrukcji niezbędnymi do nałożenia podatku. Określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków nie należy zatem wiązać jedynie ze stanowieniem zwolnień podmiotowych, ale również ze stanowieniem zwolnień przedmiotowych oraz ulg podatkowych.

Powiązanie wymienionych w art. 217 Konstytucji kategorii podmiotów zwolnionych od podatków ze zwolnieniami podmiotowymi, a wymienionych w tym przepisie ulg z ulgami podatkowymi będącymi elementami konstrukcji podatku, oznaczałoby ustanowienie odrębnego reżimu konstytucyjnego dla zwolnień podmiotowych, dla zwolnień przedmiotowych i dla ulg podatkowych. Wprowadzenie zwolnień podmiotowych oraz kompleksowe określenie przesłanek i sposobu ich rozliczenia następowałoby tylko w drodze ustawy. Stanowienie zwolnień przedmiotowych mogłoby zostać pozostawione rozporządzeniu;

²² W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, b.r., <https://sjpd.pwn.pl> (dostęp: 31.01.2024).

wystarczyłoby, iż ustawowo zostałaby określona delegacja spełniająca wymagania wynikające z art. 92 ust. 1 Konstytucji, natomiast wprowadzenie lub określenie przesłanek lub sposobu rozliczenia mogłoby nastąpić w rozporządzeniu wydanym na podstawie takiej delegacji. Z kolei w odniesieniu do ulg podatkowych ustawowego określenia wymagałyby zasady przyznawania, co oznacza, że wskazanie w ustawie jedynie na możliwość wprowadzenia ulgi nie byłoby wystarczające. Trudno znaleźć powody, dla których ustrojodawca miałby aż tak różnicować konstytucyjne reguły stanowienia poszczególnych nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku. Zwłaszcza wyróżnienie zwolnień podmiotowych w relacji do zwolnień *stricte* przedmiotowych nie znajduje oparcia w żadnych wartościach konstytucyjnych.

462 Analiza systemowa i językowa art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim przewiduje on, że określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy, prowadzi do następujących ustaleń. Po pierwsze, poprzez użyte w art. 217 Konstytucji pojęcia „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń” i „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku” – choć każde z nich odnosi się do instytucji prowadzących do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego – wyznaczono sposób regulowania jakościowo różnych konstrukcji podatkowych. Posłużenie się pojęciem „przyznawanie”, którego jedynie zasady mają zostać określone w ustawie, wskazuje na instytucje prawne związane z dokonywaniem przez organ administracji wyboru według określonych kryteriów. Odróżnia to ulgi i umorzenia od kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, które mają zostać określone kompleksowo. Określenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków – tak jak określenie podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych – to zdeterminowanie w ustawie tych elementów konstrukcji podatku. Nie można zatem utożsamiać ulg wymienionych w art. 217 Konstytucji z ulgami podatkowymi rozumianymi jako elementy konstrukcji podatku. Po drugie, posłużenie się kwantyfikatorem „kategorie” oznacza powiązanie podmiotów zwolnionych z ich cechami nawiązującymi nie tylko do podmiotu podatku, ale również do przedmiotu, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej. Kategorie podmiotów zwolnionych od podatków są formami modyfikacji jakiegokolwiek elementu konstrukcji niezbędnego do nałożenia podatku. Pojęciem „kategorii podatków zwolnionych od podatków” ustrojodawca objął zatem wszelkie rozwiązania prawne, które prowadzą do wyeliminowania lub zmniejszenia ciężaru podatkowego jako elementy konstrukcji danego podatku. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawowego uregulowania wymagają nie tylko zwolnienia podmiotowe, ale również zwolnienia *stricte* przedmiotowe oraz ulgi podatkowe.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Kilka uwag o znaczeniu zwrotów „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków” zawartych w art. 217 Konstytucji*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Doroszewski W. (red.), *Słownik języka polskiego*, b.r., <https://sjpd.pwn.pl> (dostęp: 31.01.2024).
- Dzwonkowski H., *Elementy konstrukcji podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 6.
- Gorgol A., *Konstytucyjne wymagania treści ustawy podatkowej*, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.
- Koperkiewicz-Mordel K., *Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Kryczko P., *Źródła prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Mariański A., Nykiel W., *Objaśnienia do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, Warszawa 2016.
- Morawski W., *Ulg i zwolnienia podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest wyjaśnienie znaczenia użytego w art. 217 Konstytucji zwrotu „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku”. W pierwszej kolejności zwrócono uwagę na jego niejednolite rozumienie w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym i trybunalskim. Następnie wskazano na znaczenie umiejscowienia tego zwrotu w strukturze art. 217 Konstytucji, tj. na jego wspólne usytuowanie wraz z „określanem zasad przyznawania ulg i umorzeń” oraz wyraźne ich przeciwstawienie temu fragmentowi

art. 217 Konstytucji, w którym mowa o „określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych”. Uwypuklono odmienności w sposobie określenia wymagań dla ulg i umorzeń oraz w sposobie określenia wymagań dla kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Poddano analizie posłużenie się pojęciem „kategorii”. Zaakcentowano brak podstaw do odmiennego kształtowania wymagań dla poszczególnych rodzajów nieobligatoryjnych elementów konstrukcji podatku.

Słowa kluczowe: elementy konstrukcji podatku, zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe, Konstytucja, ustawa podatkowa

Aneta Nowak-Piechota¹

Relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym w świetle zasad techniki opodatkowania

1. Uwagi wprowadzające

Obserwując relacje zachodzące pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym, należy ustalić, w jaki sposób ustawodawca, wiążąc ze sobą te gałęzie prawa, przestrzega wytycznych płynących z ogólnych zasad prawnych. W szczególności dotyczy to niektórych zasad podatkowych związanych z technicznym aspektem opodatkowania.

465

Prima facie można zaobserwować, iż Polska należy do państw, w których poziom rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością jest znaczący. Teza ta została potwierdzona badaniami naukowymi przeprowadzonymi zarówno w skali ogólnopolskiej, jak i światowej². W tym zakresie jednak to praktyka dostarcza najwięcej obserwacji. Adresaci prawa (a ściśle rzecz ujmując, osoby, na których spoczywa obowiązek dokonywania określonych rozliczeń w zgodzie z przepisami – przede wszystkim księgowi i doradcy podatkowi) nie mają wątpliwości, iż różnice pomiędzy wskazanymi gałęziami prawa są na tyle głębokie, że mają istotny wpływ na funkcjonowanie oraz koszty całego przedsiębiorstwa. W tym aspekcie warto przyjrzeć się wzajemnym relacjom polskiego prawa podatkowego i prawa bilansowego, mając na uwadze niektóre zasady prawa podatkowego. Należy także zastanowić się, czy i w jakim zakresie możliwe jest obecnie zbliżanie wyniku podatkowego i bilansowego.

¹ Aneta Nowak-Piechota – doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy i radca prawny, <https://orcid.org/0000-0001-8382-8361>

² A. Leszczyłowska, *Dochód księgowy a dochód podatkowy – analiza empiryczna wyników spółek akcyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 94(150), s. 63–79.

2. Zasady podatkowe odnoszące się do techniki opodatkowania

Badając relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym, warto przede wszystkim zwrócić uwagę na zasady podatkowe szkoły liberalnej, odnoszące się do techniki opodatkowania – zasadę pewności, dogodności i taniości³.

Jak podkreśla W. Nykiel, treść i realizacja pierwszej z wymienionych zasad znacznie wykraczają poza techniczne aspekty opodatkowania⁴. Przede wszystkim zasada ta obejmuje swym zakresem zasadę wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych (*nullum tributum sine lege*) oraz zasadę określoności prawa, które umocowane są w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Wynika z nich, że – po pierwsze – podstawowe elementy konstrukcji podatku podlegają regulacji jedynie w drodze ustawy. Po drugie zaś, ustawodawca, stanowiąc podatki, powinien określić obowiązki i uprawnienia podatników w sposób niebudzący wątpliwości, zachowując szczególną precyzję w określaniu elementów konstrukcyjnych podatku⁶.

Z zasady pewności wynika więc obowiązek formułowania tekstów prawnych w taki sposób, by były one komunikatywne dla adresatów. Pewność, w tym określoność prawa, jest zatem jednym z wymogów przyzwoitej legislacji⁷. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż niski poziom legislacji podatkowej może prowadzić do tego, iż podatnicy, nie rozumiejąc treści przepisów, nie są w stanie ustalić, jakie uprawnienia i obowiązki z nich wynikają. Wyżej wskazany aspekt zasady pewności łączy się z drugą zasadą, wynikającą z koncepcji liberalnej – zasadą dogodności⁸.

Treść zasady dogodności wskazuje, iż „podatki winny być pobierane w takich terminach i w taki sposób, by podatnikom było dogodnie je uiszczać”⁹. Zasada ta powinna więc w sposób szczególny przyświe-

466

³ Spisane przez A. Smitha w dziele *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów* – za: A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 7–8; w dziele A. Smitha mowa jest także o zasadzie równości (równomierności), lecz jej analiza w kontekście rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym powinna być przedmiotem odrębnego opracowania.

⁴ W. Nykiel, *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 14–15.

⁵ Dz.Ú. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

⁶ A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 114.

⁷ Zasadę przyzwoitej legislacji wyprowadza się z kolei z art. 2 Konstytucji.

⁸ W. Nykiel, *Zasady...*, s. 15.

⁹ *Ibidem*.

cać ustawodawcy w procesie przygotowywania projektów przepisów podatkowych¹⁰. W związku z tym podatnicy nie powinni być obciążani nadmiernie rozbudowanymi obowiązkami formalnymi, prowadzącymi do realizacji obowiązku wywiązania się ze swoich obciążeń publiczno-prawnych¹¹.

Dogodność podatkowa ma ścisły związek z zasadą taniości podatku. Wynika z niej, iż koszty związane z szeroko rozumianą realizacją podatków powinny być utrzymywane na możliwie najniższym poziomie¹². Mając na uwadze fakt, iż polski system podatkowy przewiduje model samoobliczenia podatków (w odniesieniu do podatków najistotniejszych z fiskalnego punktu widzenia), zasięgu zasady taniości nie można ograniczyć jedynie do kosztów ponoszonych przez administrację skarbową. Należy również mieć na uwadze koszty ponoszone przede wszystkim przez podatników m.in. na cały proces rzetelnego wywiązania się z obowiązków nałożonych przez prawo podatkowe (*compliance*)¹³. Im bowiem bardziej skomplikowany i rozbudowany system, tym, co oczywiste, wyższe są koszty obsługi podatkowej.

Intuicyjnie możemy stwierdzić, że istnienie rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym i bilansowym może prowadzić do naruszenia powyżej wskazanych zasad. Głębsza refleksja w tym zakresie wymaga jednak zbadania relacji pomiędzy tymi gałęziami prawa.

3. Relacje pomiędzy prawem podatkowym a bilansowym

Tematyka relacji prawa podatkowego i bilansowego od wielu lat jest przedmiotem dyskusji oraz licznych prac naukowych¹⁴. W różnych państwach występują swoiste relacje pomiędzy tymi gałęziami prawa.

¹⁰ *Ibidem*, s. 15–16.

¹¹ Por. P. Mięka, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, LEX/el. 2019.

¹² A. Gomułowicz, *Zasady...*, s. 20.

¹³ W. Nykiel, *Zasady...*, s. 17.

¹⁴ M.in. E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Warszawa 1997; *eadem*, *Rachunkowość podatków odroczonej*, Warszawa 2003; *eadem*, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Łódź 2004; B. Micherda (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Warszawa 2011; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017; A. Wencel, *Dochód a wynik finansowy brutto w warunkach autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2012, t. 263.

Zdaniem H. Litwińczuk związki tych regulacji mogą polegać na: pełnej zgodności, pełnej autonomii oraz współzależności¹⁵. Przyjmuje się, że pierwszy ze wskazanych przypadków w praktyce nie występuje¹⁶. Trudno jest także osiągnąć pełną autonomię w zakresie tych dwóch dziedzin prawa, najczęściej bowiem zasada ta doznaje licznych wyjątków. W konsekwencji możemy mówić o tzw. dominującej autonomii, co oznacza, że można znaleźć pewne obszary regulacji, które nie są autonomiczne. Z kolei w ramach współzależności mamy do czynienia – w zależności od systemu prawnego danego państwa – z dominacją prawa bilansowego bądź z dominacją prawa podatkowego¹⁷.

Zdaniem E. Walińskiej relacja autonomii prawa podatkowego i bilansowego we współczesnym świecie najbardziej przystaje do globalnych standardów rachunkowości i rynków kapitałowych. Wynika to z faktu, że taka konfiguracja uniezależnia rachunkowość od „subiektywnych zasad prawa podatkowego”, gwarantując podporządkowanie „obiektywnym prawom i zasadom ekonomicznym”¹⁸. Niemniej jednak przyjęcie w ramach danego systemu prawnego tego rodzaju koncepcji prowadzi do powstawania różnic między prawem podatkowym a bilansowym. Wiąże się to z faktem, iż każda z tych gałęzi prawa realizuje odmienne cele, a także rządzi się właściwymi dla siebie zasadami¹⁹.

468

Koncepcja autonomii prawa podatkowego i prawa bilansowego, z pewnymi wyjątkami potwierdzającymi słuszność występowania pojęcia „dominującej autonomii”, została przyjęta w ramach naszego rodzimego systemu prawnego.

3.1. Współzależność prawa podatkowego i bilansowego

Nie ulega wątpliwości, iż dla rozliczeń podatkowych w działalności gospodarczej księgi podatkowe odgrywają rolę kluczową²⁰. Zawierają one bowiem wiarygodne dane liczbowe, będące rezultatem rzetelnego dokumentowania operacji gospodarczych występujących w przedsiębiorstwie. Na tej podstawie możliwe jest ustalenie przychodów oraz kosztów, a w konsekwencji dochodów do celów podatkowych.

¹⁵ H. Litwińczuk, *Dochód podatkowy a zysk brutto*, [w:] eadem (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX/el. 2017.

¹⁶ E. Walińska, *Rachunkowość podatków...*, s. 28–34.

¹⁷ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 241.

¹⁸ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 145.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ W tych przypadkach, w których ustawa wymaga prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Wyżej wskazana zależność znajduje odzwierciedlenie w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²¹ oraz art. 24a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²². Zgodnie z tymi przepisami księgi rachunkowe, które prowadzone są w zgodzie z przepisami prawa bilansowego, muszą dostarczać informacji wymaganych dla prawidłowego (samo)określenia wysokości podatku dochodowego. W rezultacie przepisy dwóch gałęzi prawa nakładają na podatników obowiązek podwójnego prowadzenia zapisów księgowych w odniesieniu do tego samego zdarzenia oraz prowadzenia określonych ewidencji pozaksięgowych²³. Warto przy tym zaznaczyć, że poszczególne przedsiębiorstwa we właściwy dla siebie sposób realizują powyższy wymóg przez odpowiednią organizację systemu rachunkowości.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na treść art. 193 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁴ przyznającego księgom rachunkowym szczególną moc dowodową – księgi korzystają z domniemania prawdziwości oraz domniemania zgodności z prawdą (domniemanie to ma charakter wzruszalny)²⁵. Nadanie tak doniosłego znaczenia informacjom księgowym wynika z podstawowej cechy leżącej u ich podstaw – wiarygodności²⁶.

Powyższe rozważania, w szczególności przywołane regulacje prawne, prowadzą do wniosku, iż pomimo formalnej autonomii trudno nie dostrzec ścisłych związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem bilansowym. Niemniej jednak, jak zauważono powyżej, poziom rozbieżności pomiędzy tymi gałęziami prawa w Polsce jest bardzo wysoki. Źródłem tego problemu są po pierwsze różnice terminologiczne, a po drugie (w konsekwencji) odrębne zasady ustalania wyniku rachunkowego i podatkowego.

3.2. Rozbieżności pomiędzy rachunkowością a prawem podatkowym

Badając relacje prawa podatkowego i prawa bilansowego, można dostrzec różnice terminologiczne dwojakiego rodzaju. Pierwsza grupa wynika z przyjęcia przez prawodawcę koncepcji dominującej autonomii prawa podatkowego i bilansowego. Rozbieżności te są na tym gruncie

²¹ Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

²² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

²³ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 138.

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 303.

²⁶ W. Gabrusewicz, M. Kamieniecka, *MSR 12. Podatek dochodowy*, Warszawa 2007, s. 21.

uzasadnione. Druga zaś, jak się wydaje, ma nie do końca charakter zamierzony. Trudno jest bowiem uchwycić rzeczywisty cel określonych różnic.

Odnosząc się do pierwszego z wyżej wymienionych przypadków, należy dostrzec, iż źródłem różnic są przede wszystkim odrębne definicje (lub ich brak) elementów składowych dochodu (podatkowego) i zysku (finansowego)²⁷.

Trzeba bowiem zauważyć, że przepisy ustaw o podatkach dochodowych, w przeciwieństwie do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁸, nie zawierają legalnej definicji przychodu z działalności gospodarczej. Przepisy podatkowe w tym zakresie zawierają tylko przykładowe wyliczenie przychodów oraz wyłączenia z tak sformułowanego otwartego katalogu. Niemniej jednak przyjmuje się, że przychody podatkowe różnią się od przychodów rachunkowych w niewielkim stopniu²⁹. Związane jest to z tendencją ustawodawcy do przyjmowania jak najszerszego katalogu zdarzeń skutkujących powstaniem przychodu. Istnieją przy tym przypadki, gdy prawo podatkowe nie uznaje określonych operacji gospodarczych do celów ustalenia przychodu, np. skutków wyceny bilansowej aktywów i zobowiązań, i odwrotnie, gdy dany przychód podatkowy nie stanowi przychodu bilansowego, np. świadczenie nieodpłatne. W takiej sytuacji mówimy o różnicach trwałych, niemniej jednak w zakresie ustalania przychodów występują także różnice o charakterze przejściowym.

470

Należy przy tym mieć na uwadze, że znacznie bardziej skomplikowana jest problematyka rozróżnienia kosztów o charakterze podatkowym od kosztów rachunkowych. W tym zakresie przepisy podatkowe zawierają bowiem własną definicję tzw. kosztów uzyskania przychodów³⁰. Prawo podatkowe nakłada przede wszystkim na podatnika obowiązek każdorazowego badania celu poniesienia danego wydatku. Rachunkowość z kolei nie wprowadza ograniczeń co do zasadności czy celowości danego kosztu, przy czym bez wątpienia musi być on związany z funkcjonowaniem danego przedsiębiorstwa³¹. Regulacja ta jest zatem źródłem wielu różnic trwałych w rozpoznawaniu kosztów. Różnice te wynikają także z bardzo szerokiego katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów w prawie podatkowym.

Jak wskazano powyżej, w pewnych przypadkach trudno uchwycić cel wprowadzenia rozbieżności definicyjnych w prawie podatkowym i prawie bilansowym.

²⁷ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 245–246.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm. – dalej u.o.r.

²⁹ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 293.

³⁰ Art. 15 u.p.d.o.p. i art. 22 u.p.d.o.f.

³¹ A. Wencel, *Dochód a wynik...*, s. 250.

Po pierwsze, nie znajduje usprawiedliwienia nadawanie takiemu samemu zbiorowi desygnatów różnych nazw. Z taką sytuacją mamy do czynienia w odniesieniu do pojęcia aktywów (właściwego dla prawa bilansowego, do którego odsyła notabene prawo podatkowe) oraz składników majątku (o których mowa w prawie podatkowym). Co więcej, na gruncie prawa podatkowego wprowadzono pojęcie „inwestycji”, którego definicja odsyła do pojęcia „środki trwałe w budowie”, występującego w ustawie o rachunkowości. Takie rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę prowadzi do komplikacji systemu prawnego i wprowadza niepotrzebny chaos terminologiczny (co nie ma nic wspólnego z zasadą określoności prawa).

W drugim wymienionym przykładzie sytuację komplikuje fakt, iż ustawa o rachunkowości wyróżnia także własne pojęcie „inwestycji”, które to obejmuje całkowicie inne desygnaty niż to samo pojęcie na gruncie prawa podatkowego. Niezrozumiałe jest zatem tworzenie w obrębie tych dwóch gałęzi prawa odrębnych definicji dla tych samych pojęć (polisemia). W omawianym przypadku „inwestycji”, co należy wyraźnie zaakcentować, *definiens* w prawie podatkowym i prawie bilansowym obejmują wyraźnie odrębne zbiory desygnatów. W praktyce więc omyłkowe posłużenie się definicją prawa podatkowego na gruncie rachunkowości (i odwrotnie) może spowodować nieprawidłowy sposób rozliczania kosztów związanych z nabyciem danego aktywa (składnika majątku), zarówno od strony podatkowej (co może wiązać się z zaległościami podatkowymi), jak i bilansowej (co może prowadzić do nierzetelnego przedstawienia obrazu finansowego danego przedsiębiorstwa).

Innym przypadkiem wskazanej wieloznaczności są takie terminy, jak „środki trwałe” czy „wartości niematerialne i prawne”. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że mamy tu do czynienia z występowaniem różnych przesłanek czy katalogu tego rodzaju składników majątku – aktywów. Niemniej jednak zakresy tych definicji w większości przypadków są zbieżne (nie ma zapewne takiego rozdzwiewku jak w przypadku wskazanego powyżej pojęcia „inwestycji”). W praktyce nastęrcza to problem każdorazowego badania danego aktywa (składnika majątku) odrębnie pod kątem prawa podatkowego i bilansowego. W konsekwencji dane aktywo (składnik majątku) może być uznane za środek trwałe lub wartość niematerialną i prawną tylko na gruncie jednej ze wskazanych gałęzi prawa. Już na tym etapie następuje rozdzwiewek w rozliczaniu danej operacji dla potrzeb prawa podatkowego i rachunkowości (abstrahując od odrębnych zasad samej amortyzacji).

Mając na uwadze powyższe, trudno mówić o przyzwoitej legislacji w sytuacji, gdy przepisy nakładające obowiązki podatkowe oraz regulujące sposób ewidencjonowania zdarzeń niezbędnych dla określenia tych obowiązków są ze sobą niezgodne. Nie mamy tutaj do czynienia ze spójnością

systemu prawa jako całości³². Wszystkie powyżej wskazane przykładowe różnice terminologiczne (mniej lub bardziej zamierzone i celowe) skutkują bardzo poważną konsekwencją o charakterze praktycznym – obowiązkiem odrębnego ustalania wyniku podatkowego i rachunkowego.

Jak wcześniej zauważono, dochód podatkowy oraz zysk finansowy stanowią dwie odrębne kategorie pojęciowe. Tego rodzaju rozbieżności prowadzą przede wszystkim do powstawania różnic o charakterze trwałym. Co więcej, różnice pomiędzy momentem powstawania określonych przychodów i kosztów stanowią źródło różnic przejściowych. Różnice te muszą być uwzględniane na etapie „uzgodnienia” wyniku finansowego z dochodem podatkowym, czyli tworzenia tzw. kalkulacji podatku dochodowego³³.

Proces ten następuje przez korektę wyniku finansowego brutto o określone kategorie przychodów i kosztów podatkowych. Zasadę tę, zwaną zasadą ustalenia dochodu „metodą pośrednią”, obrazuje poniższy rysunek.

WYNIK FINANSOWY BRUTTO

A	—	przychody uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	} korekty przychodów
B	+	przychody nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym	
C	+	koszty i straty uznane w wyniku finansowym brutto, ale nieuznane w dochodzie podatkowym	} korekty kosztów
D	—	koszty i straty nieuznane w wyniku finansowym brutto, ale uznane w dochodzie podatkowym	
=		dochód podatkowy	

Rysunek 1. Ustalanie dochodu podatkowego „metodą pośrednią”

Źródło: P. Czajor, A. Jurewicz, M. Michalak, E. Walińska, A. Wencel, *System...*

³² S. Wronikowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 105–106.

³³ P. Czajor, A. Jurewicz, M. Michalak, E. Walińska, A. Wencel, *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, LEX/el. 2020.

Warto mieć na uwadze to, że powyżej wskazana kalkulacja sporządzana jest przez podatników zwykle na koniec roku podatkowego³⁴. Niemniej jednak w ciągu roku przedsiębiorcy, jak wskazano powyżej, są zobowiązani do prowadzenia odrębnej rachunkowości do celów podatkowych i bilansowych. Prowadzi to *de facto* do podwójnego kwalifikowania wszystkich zdarzeń w danym przedsiębiorstwie – raz od strony rachunkowej, raz do celów podatku dochodowego (abstrahując od ewidencji na potrzeby innych podatków, w szczególności podatku od towarów i usług). Nakładanie tego rodzaju dodatkowych obowiązków instrumentalnych godzi w wyżej opisaną zasadę dogodności podatkowej, a w konsekwencji niewątpliwie w zasadę taniości podatku.

4. Zbliżanie wyniku podatkowego i bilansowego

Można przyjąć, iż remedium na powyżej wskazane bolączki byłoby podjęcie prób zbliżania prawa podatkowego i prawa bilansowego (w tym przypadku w płaszczyźnie tworzenia, nie zaś stosowania tego prawa). Od wielu lat w polskiej literaturze podnoszone są tego rodzaju postulaty³⁵. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż wprowadzenie na grunt polski tzw. zasady miarodajności, zgodnie z którą uzgodnienia przyjęte na gruncie rachunkowości są wiążące dla prawa podatkowego, skutkowałoby wieloma korzyściami – przede wszystkim dla podatnika, ale także dla Skarbu Państwa. Jak wskazuje W. Sztuba, zbliżanie zasad dwóch analizowanych gałęzi prawa mogłoby doprowadzić m.in. do:

- 1) redukcji kosztów administracyjnych i związanych z zapewnieniem zgodności rozliczeń z prawem (*compliance*);
- 2) obniżenia ryzyka prowadzonej działalności gospodarczej;
- 3) zwiększenia konkurencyjności inwestycyjnej Polski na tle innych jurysdykcji podatkowych³⁶.

³⁴ Ewentualnie co miesiąc bądź kwartał w przypadku niekorzystania z możliwości obliczania zaliczek w sposób uproszczony.

³⁵ M.in. E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 303; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce Raport 2010*, Łódź 2011, s. 10–11, <https://www.cdissp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne> (dostęp: 15.02.2021); H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe...*; M. Supera-Markowska, *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygatęziowe związki norm i instytucji prawnych*, LEX/el. 2019.

³⁶ W. Sztuba, *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, LEX/el. 2016.

Mając na uwadze powyższe, zaimplementowanie zasady miarodajności do polskich przepisów podatkowych doprowadziłoby do pełniejszej realizacji zasady pewności opodatkowania (przede wszystkim przez wyeliminowanie różnic terminologicznych). W konsekwencji spowodowałoby w pewnym zakresie urealnienie postulatu uproszczenia prawa podatkowego, co miałyby niebagatelny wpływ na urzeczywistnienie zasady dogodności i taniości podatku.

Mimo obiektywnych przeszkód uniemożliwiających pełne zbliżenie prawa podatkowego i bilansowego³⁷ z całą pewnością istnieją obszary, w ramach których można dokonać pewnych uzgodnień (co w dużym stopniu mogłoby wpłynąć na realizację powyżej wskazanych zasad). W pierwszej kolejności, co wydaje się dość oczywiste i intuicyjne, należałoby uporządkować terminologię na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) i ustawy o rachunkowości. Wydaje się, że najkorzystniejszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie wspólnej, jednolitej siatki pojęciowej. Po drugie, należałoby się przyjrzeć poszczególnym różnicom o charakterze trwałym z perspektywy ekonomicznej. W praktyce może bowiem okazać się, że ich występowanie prowadzi jedynie do komplikacji systemu podatkowego, natomiast z perspektywy budżetu państwa mają one znaczenie marginalne³⁸. Po trzecie, warto byłoby zastanowić się nad ograniczeniem skali utrzymywania różnic przejściowych, z których korzyści się niewspółmiernie niskie do kosztów ich utrzymywania³⁹. Po czwarte, ciekawym rozwiązaniem jest także wprowadzenie zasady miarodajności na zasadzie wyjątku w odniesieniu do określonego grona podatników, po spełnieniu ustawowych przesłanek. Jako „pilotaż” w zakresie adaptacji zasady miarodajności można potraktować wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w 2021 r. przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estońskiego CIT-u). Ta forma opodatkowania, choć wciąż jeszcze niedoskonała, wydaje się niezwykle dogodna dla podatników w aspekcie rzetelnego dokonywania rozliczeń podatkowych. Warto zatem podjąć dyskusję i rozpocząć badania ekonomiczne w poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie, czy tego rodzaju regulacja nie powinna być dostępna dla większej liczby podatników. Być może w przyszłości wyjątek ten nabierze powszechnego charakteru i zastąpi obowiązującą dziś zasadę (tzw. klasyczny CIT).

474

³⁷ Związanych m.in. z faktem, iż księgi rachunkowe w Polsce prowadzone są na podstawie przepisów dyrektyw UE, a także MSR i MSSF oraz z pracami na forum UE nad dyrektywą dotyczącą wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania.

³⁸ W. Sztuba, *Efektywne opodatkowanie...*

³⁹ *Ibidem*.

5. Wnioski

Nie ulega wątpliwości, iż prawo podatkowe i prawo bilansowe, choć podlegają wzajemnym zależnościom, pełne są rozbieżności i niespójności. Źródłem podstawowych różnic pomiędzy tymi gałęziami prawa są niewątpliwie zasady ustalania podstawy opodatkowania, stanowiące wyraz suwerennej polityki rządów⁴⁰. Prowadzi to w konsekwencji do powstawania różnic pomiędzy dochodem podatkowym a zyskiem bilansowym.

Warto przy tym zaznaczyć, że oba te pojęcia, jak podkreśla E. Walińska, są „pewnego rodzaju miernikami efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa”⁴¹. W związku z powyższym zasadne byłoby zbliżanie ich definicji. Dzięki temu przepisy prawa podatkowego i prawa bilansowego w większym stopniu realizowałyby postulaty zasad pewności, dogodności i taniaści. Stan ten, jak się wydaje, byłby pożądanym zarówno z perspektywy państwa, jak i adresatów prawa.

W tym zakresie wydaje się istotne przeprowadzenie gruntownych prac – począwszy od określenia kierunku zmian, po badania ekonomiczne i rzetelne prace legislacyjne. Niezbędne jest w tym przypadku przeprowadzenie szerokich konsultacji z wszystkimi zainteresowanymi grupami – w szczególności przedsiębiorcami, doradcami podatkowymi, pracownikami naukowymi oraz urzędnikami⁴². Nie można jednak pomijać osób, które „na koniec dnia” odpowiadają za rozliczenia podatkowo-księgowo u podatników i które w praktyce najboleśniej odczuwają problem niespójności prawa podatkowego i bilansowego – księgowych.

Na marginesie należy wskazać, iż wysoki stopień skomplikowania przepisów (czego przejawem mogą być trudności w ustaleniu wyniku podatkowego do celów podatku dochodowego) nie stanowi cechy wyłącznie polskiego systemu podatkowego. Wręcz przeciwnie – jest to raczej wyraz ogólnoświatowego trendu⁴³. Niemniej jednak należy wyraźnie zaznaczyć, że w Polsce tendencja ta jest wysoce niepokojąca, czego wyrazem

⁴⁰ *Ibidem*, s. 148.

⁴¹ E. Walińska, *Wartość bilansowa...*, s. 303.

⁴² Na potrzebę przeprowadzania konsultacji projektów przepisów z zakresu prawa podatkowego zwraca uwagę W. Nykiel – np. P. Huczko, *Prof. Nykiel: Karta Praw Podatnika wzmocni ochronę praw podatników*, 2019, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2962954-Prof-Nykiel-Karta-Praw-Podatnika-wzmocni-ochrone-praw-podatnikow.html> (dostęp: 10.10.2022); M. Wilk, *Jak w Polsce tworzy się prawo podatkowe?* – Włodzimierz Nykiel, 2020, <https://dziendobrypodatki.pl/013-jak-w-polsce-tworzy-sie-prawo-podatkowe-wlodzimierz-nykiel/> (dostęp: 10.10.2022). Obowiązek przeprowadzania tego rodzaju konsultacji został także wprowadzony do projektu ustawy Karta Praw Podatnika – W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.

⁴³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego...*, s. 9.

jest choćby to, iż Polska w Międzynarodowym Rankingu Konkurencyjności Podatkowej 2021 uplasowała się na drugim miejscu od końca wśród państw OECD⁴⁴. Nie ulega wątpliwości, że podjęcie działań harmonizujących w zakresie prawa podatkowego i bilansowego mogłoby w pewnym stopniu wpłynąć na zahamowanie, a nawet odwrócenie powyższego trendu⁴⁵.

Bibliografia

- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce Raport 2010*, Łódź 2011, <https://www.cdisp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne> (dostęp: 15.02.2021).
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007.
- Bunn D., Asen E., *International Tax Competitiveness Index 2021*, 2021, <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/#Index> (dostęp: 10.10.2022).
- Czajor P., Jurewicz A., Michalak M., Walińska E., Wencel A., *System rachunkowości finansowej. Zasady pomiaru, prezentacji i ewidencji księgowej*, LEX/el. 2020.
- 476 Gabrusewicz W., Kamieniecka M., *MSR 12. Podatek dochodowy*, Warszawa 2007.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Huczko P., *Prof. Nykiel: Karta Praw Podatnika wzmocni ochronę praw podatników*, 2019, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2962954,Prof-Nykiel-Karta-Praw-Podatnika-wzmocni-ochrone-praw-podatnikow.html> (dostęp: 10.10.2022).
- Leszczyłowska A., *Dochód księgowy a dochód podatkowy – analiza empiryczna wyników spółek akcyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2017, t. 94(150).
- Litwińczuk H., *Dochód podatkowy a zysk brutto*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX/el. 2017.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
- Micherda B. (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Warszawa 2011.

⁴⁴ D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index 2021*, 2021, <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/#Index> (dostęp: 10.10.2022). Należy zaznaczyć, że w badaniach na potrzeby tego rankingu brana jest pod uwagę konkurencyjność całego systemu podatkowego, nie tylko w zakresie regulacji dotyczącej podatków dochodowych.

⁴⁵ Jako dowód na poparcie tej tezy należy wskazać, iż we wspomnianym rankingu na pierwszym miejscu uplasowała się Estonia. W treści raportu wyraźnie zaś wskazano, że system podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie jest tak skonstruowany, że jego rozliczanie zajmuje podatnikom Estonii najmniej czasu w porównaniu do podatników z innych państw OECD – 5 godzin rocznie (średnia w OECD wynosi 44 godzin rocznie). Co zaś niezwykle ciekawe, na drugim miejscu tego rankingu znalazła się Łotwa, która niedawno zaadaptowała estoński model podatku dochodowego od osób prawnych.

- Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, LEX/el. 2019.
- Nykiel W., *Zasady podatkowe*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Supera-Markowska M., *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, LEX/el. 2019.
- Sztuba W., *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, LEX/el. 2016.
- Walińska E., *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Warszawa 1997.
- Walińska E., *Rachunkowość podatków odroczonej*, Warszawa 2003.
- Walińska E., *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Łódź 2004.
- Wencel A., *Dochód a wynik finansowy brutto w warunkach autonomii prawa bilansowego i podatkowego w Polsce*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2012, t. 263.
- Wilk M., *Jak w Polsce tworzy się prawo podatkowe? – Włodzimierz Nykiel*, 2020, <https://dziendobrypodatki.pl/013-jak-w-polsce-tworzy-sie-prawo-podatkowe-wlodzimierz-nykiel/> (dostęp: 10.10.2022).
- Wronikowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Streszczenie

Celem opracowania jest ustalenie relacji pomiędzy prawem podatkowym i bilansowym, mając na uwadze niektóre zasady podatkowe. Punktem wyjścia jest bowiem odniesienie się do zasad techniki opodatkowania – pewności, dogodności i tanioci. W następnej kolejności przedstawiono związki pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością w Polsce

oraz rozbieżności występujące pomiędzy tymi gałęziami prawa. Podjęto też próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie możliwe jest w warunkach polskich zbliżenie zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego i jakie kluczowe aspekty powinny być brane pod uwagę podczas ewentualnych prac legislacyjnych.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo bilansowe, rachunkowość, CIT, PIT, zasady podatkowe, dochód podatkowy, zysk finansowy, konsultacje podatkowe

*Anna Nykiel-Mateo*¹

Wyzwania związane z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy

1. Wprowadzenie

Obserwowany ostatnio dynamiczny rozwój gospodarki współpracy może w istotny sposób przyczynić się do wzrostu gospodarczego i tworzenia miejsc pracy w Unii Europejskiej². Ma to szczególnie duże znaczenie w kontekście wstrząsu gospodarczego wywołanego przez pandemię COVID-19.

479

W przypadku transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy sfery działalności gospodarczej i aktywności prywatnej się przenikają. Użytkownicy platform mogą np. przystępować do transakcji zarówno jako osoby prywatne, jak i jako przedsiębiorcy, wykorzystując zarówno majątek prywatny, jak i majątek przedsiębiorstwa³. Kwalifikacja tych zjawisk z punktu widzenia VAT nie zawsze jest zatem sprawą prostą.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie i skomentowanie wyzwań związanych z opodatkowaniem VAT transakcji

¹ Anna Nykiel-Mateo – doktor nauk prawnych, pracownik Komisji Europejskiej, Sekretariat Generalny. Poglądy wyrażone w tym artykule są wyłącznie poglądami autorki i nie należy ich przypisywać Komisji Europejskiej.

² Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się*, Bruksela, 2.06.2016 r., COM(2016)356 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356> (dostęp: 26.02.2021). Zob. też OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, 2021, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>

³ Zob. np. G. Beretta, *VAT and the Sharing Economy*, „World Tax Journal” 2018, August, s. 383; F. Matesanz, *VAT Treatment of the Sharing Economy*, „International VAT Monitor” 2021, vol. 32, no. 2.

realizowanych w ramach gospodarki współpracy oraz możliwych kierunków zmian regulacji opodatkowania tych transakcji, które są obecnie przedmiotem refleksji w ramach prowadzonych przez Komisję Europejską prac nad reformą przepisów o podatku VAT.

Wskazana problematyka jest przedstawiona w kontekście zasad ustanowionych w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴.

2. Gospodarka współpracy

Termin „gospodarka współpracy” wywodzi się z angielskiego określenia *collaborative economy*. Jednak zarówno w języku angielskim, jak i polskim funkcjonują różne określenia tego samego zjawiska, takie jak *sharing economy*⁵, *gig economy*⁶, *peer-to-peer economy*⁷ czy „gospodarka dzielenia się”⁸, „gospodarka współdzielenia”⁹, „gospodarka rówieśników”¹⁰. W swoim komunikacie *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się* Komisja Europejska określa gospodarkę współpracy jako obejmującą „modele prowadzenia działalności, w których działalność odbywa się dzięki pośrednictwu platform współpracy, tworzących ogólnie dostępny rynek czasowego korzystania z dóbr lub usług, często dostarczanych przez osoby prywatne. Gospodarka dzielenia się obejmuje trzy kategorie uczestników: (i) usługodawców dzielących się swoimi dobrami, zasoba-

⁴ Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm. – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

⁵ Zob. np. Value Added Tax Committee, *VAT treatment of sharing economy*, Working Paper No. 878, 22.09.2015, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/details> (dostęp: 26.02.2021).

⁶ Zob. np. OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 3.07.2020, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> (dostęp: 26.02.2021).

⁷ Zob. np. International Monetary Fund, *Taxation and the Peer-to-Peer Economy*, IMF Working Paper, WP/17/187, 8.08.2017, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/08/08/Taxation-and-the-Peer-to-Peer-Economy-45157> (dostęp: 26.02.2021).

⁸ Zob. np. Ł. Żołądek, *Gospodarka dzielenia się – wyzwania regulacyjne*, Biuro Analiz Sejmowych, „Infos”, nr 9, 26.07.2018, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/\\$file/Infos_247.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/$file/Infos_247.pdf) (dostęp: 26.02.2021).

⁹ Zob. np. Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii, *Gospodarka współdzielenia*, b.r., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/gospodarka-wspoldzielenia> (dostęp: 26.02.2021).

¹⁰ Zob. np. A. Kucharska, *Ochrona konsumenta w gospodarce współpracy w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2019, s. 22.

mi, czasem lub umiejętnościami – mogą to być osoby fizyczne oferujące usługi okazjonalnie (»peers«) lub usługodawcy zawodowo zajmujący się świadczeniem usług (»profesjonalni dostawcy usług«); (ii) użytkowników powyższych usług; oraz (iii) pośredników łączących – za pośrednictwem platformy internetowej – dostawców z użytkownikami i ułatwiających transakcje między nimi (»platformy współpracy«)¹¹.

W swoim raporcie, opublikowanym w 2016 r., R. Vaughan i R. Daveerio szacują, że w 2015 r. pięć kluczowych sektorów gospodarki współpracy wygenerowało 4 miliardy euro przychodów w Europie¹². Sektory te to zakwaterowanie, transport, usługi w zakresie prowadzenia gospodarstwa domowego, usługi profesjonalne (np. w zakresie consultingu, rachunkowości), usługi finansowe.

Wypracowanie ogólnych zasad i kryteriów oceny transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia VAT niezwykle komplikuje fakt, iż mogą one przybierać bardzo zróżnicowane formy.

Ogólnie można powiedzieć, że w przeciwieństwie do klasycznych dostaw towarów i świadczenia usług, w których uczestniczą dwie strony (dostawca i odbiorca), w transakcjach zawieranych w ramach gospodarki współpracy zazwyczaj występują trzy podmioty. Są to:

- 1) dostawca towarów lub usług,
- 2) odbiorca,
- 3) platforma internetowa – łącząca dostawców z odbiorcami i ułatwiająca transakcje między nimi.

Transakcje w ramach gospodarki współpracy mogą, ogólnie rzecz biorąc, odbywać się według kilku podstawowych scenariuszy. Po pierwsze, dostawy towarów i świadczenie usług mogą odbywać się odpłatnie. Platforma internetowa, dostępna zazwyczaj poprzez aplikacje mobilne, kontaktuje ze sobą użytkowników oferujących towary lub usługi, takie jak np. używane narzędzia, lokale na krótkoterminowy wynajem, usługi ogrodnicze czy transportowe, z użytkownikami pragnącymi z tych towarów lub usług skorzystać. Zawarcie umowy dotyczącej danej transakcji oraz płatności najczęściej dokonywane jest za pośrednictwem platform.

Po drugie, towary lub usługi mogą być udostępnione w zamian za dostęp do innych towarów lub usług. Również w tym przypadku platforma łączy dostawców z odbiorcami i ułatwia transakcje między nimi, mechanizm transakcji jest jednak inny. Mogą one opierać się na prostej

¹¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program...*, s. 3.

¹² R. Vaughan, R. Daveerio, *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, April 2016, s. 7, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2acb7619-b544-11e7-837e-01aa75ed71a1> (dostęp: 26.02.2021).

wymianie, ale mogą też polegać na tym, że dane osoby wnoszą do pewnej puli swój udział w formie towarów i usług, i w zamian zyskują dostęp do pozostałych towarów i usług zawartych w puli¹³.

Możliwy jest wreszcie scenariusz, w ramach którego usługi są świadczone za pośrednictwem platformy bez zapłaty w formie pieniężnej lub w jakiegokolwiek innej formie¹⁴. Nieodpłatne świadczenie usług co do zasady leży poza zakresem stosowania dyrektywy 2006/112/WE.

3. Podstawowe problemy w zakresie analizy transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia przepisów dyrektywy 2006/112/WE

Jeżeli chodzi o analizę transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy z punktu widzenia dyrektywy 2006/112/WE, należy odróżnić transakcje zawierane między użytkownikami platformy od transakcji zawieranych pomiędzy platformą i jej użytkownikami.

482

3.1. Transakcje zawierane między użytkownikami platformy

W odniesieniu do transakcji zawieranych między użytkownikami platform celem analizy jest ustalenie, kiedy transakcje te stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Kluczowe znaczenie ma tutaj ustalenie statusu dostawcy, a mianowicie rozstrzygnięcie, czy jest on podatnikiem VAT.

Artykuł 9(1) dyrektywy 2006/112/WE ustanawia szerokie rozumienie pojęcia „podatnik”, wskazując, że jest nim „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Przy tym „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

¹³ Zob. Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 3.

¹⁴ *Ibidem*.

W tym kontekście pojawia się pytanie, czy wykorzystywanie majątku rzeczowego, który z natury swej mógłby być wykorzystywany zarówno na potrzeby działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, jak np. mieszkanie czy samochód, powinno być kwalifikowane jako działalność gospodarcza. Mimo że analiza prowadzona z punktu widzenia dyrektywy 2006/112/WE będzie musiała uwzględniać okoliczności faktyczne konkretnej sprawy, to jednak można powiedzieć, że w przypadku zawieranych za pośrednictwem platform transakcji krótkotrwałego wynajmu lokali albo świadczenia usług transportowych istnieją mocne argumenty przemawiające za kwalifikacją ich jako działalności gospodarczej.

W swoim orzeczeniu w sprawie *Słaby*¹⁵ Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, że samo zarządzanie majątkiem prywatnym nie oznacza prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast jeżeli dana osoba w celu dokonania sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu towarami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE, należy uznać ją za podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu¹⁶. Można zatem powiedzieć, że osoby fizyczne, które przystępują do platformy i instalują wymagane aplikacje mobilne po to, aby oferować towary lub usługi, zachowują się podobnie jak producenci, handlowcy i usługodawcy, i wobec tego należy przyjąć, że prowadzą działalność gospodarczą. Taki wniosek został przedstawiony również w dokumencie roboczym Komitetu ds. VAT nr 878¹⁷.

W dokumencie tym Komisja zawarła też swoje rozważania dotyczące transakcji dokonywanych okazjonalnie. Powołała się przy tym na orzeczenie w sprawie *Kostov*¹⁸, w którym Trybunał wskazał, że podatnik działający w pewnej dziedzinie działalności, który okazjonalnie dokonuje transakcji należącej do innej dziedziny działalności, jest zobowiązany do zapłaty VAT od tej transakcji, pod warunkiem że działalność, w ramach której mieści się transakcja, stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE¹⁹.

Orzeczenie to potwierdza szerokie rozumienie terminu „podatnik” przyjęte w dyrektywie 2006/112/WE i ułatwia klasyfikację dostawców towarów i usług w ramach gospodarki współpracy jako podatników VAT.

¹⁵ Sprawy połączone C-180/10 i C-181/10 *Słaby* i inni, ECLI:EU:C:2011:589, uzasadnienie orzeczenia pkt 38–41, 50–51.

¹⁶ *Ibidem*, pkt 51.

¹⁷ Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 6.

¹⁸ Sprawa C-62/12 *Kostov*, ECLI:EU:C:2013:391.

¹⁹ *Ibidem*, pkt 28–31.

Inny jeszcze rodzaj problemów związanych z klasyfikacją dostawców towarów i usług w ramach gospodarki współpracy powstaje w sytuacjach, w których towary i usługi są przedmiotem wymiany.

Mimo że Trybunał potwierdził w swoim orzecznictwie, iż umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacane w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne²⁰, w przypadku umów zamiany kwestia kwalifikacji uczestniczących w nich podmiotów jako podatników oraz stwierdzenie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy dostawą i „wynagrodzeniem” mogą budzić poważne wątpliwości.

W powoływanym dokumencie roboczym Komitetu ds. VAT nr 878 Komisja wskazuje w szczególności na wątpliwości powstające w kontekście art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, który, jak wspomniano wyżej, stanowi, iż za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Cel ten jest dość wyraźny np. w przypadku udostępniania mieszkań na potrzeby krótkoterminowego wynajmu w zamian za wynagrodzenie pieniężne, jednak nie jest on już tak oczywisty w sytuacjach, w których użytkownicy platformy udostępniają własne mieszkania w zamian za możliwość korzystania z mieszkań innych użytkowników²¹.

Kolejnym wyzwaniem jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku między dostawą i wynagrodzeniem w sytuacjach, w których np. wartość świadczenia uzyskanego za pośrednictwem platformy nie ma nic wspólnego z wartością wkładu wniesionego przez użytkownika do wspólnej puli. Tymczasem, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału, dostawy towarów lub świadczenie usług są opodatkowane jedynie wtedy, kiedy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. W konsekwencji dostawa towarów lub świadczenie usług podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy dostawcą/usługodawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez dostawcę/usługodawcę stanowi rzeczową równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy²².

²⁰ Zob. np. orzeczenia w sprawach: C330/95 *Goldsmiths*, ECLI:EU:C:1997:339, pkt 23–25; C549/11 *Orfey*, ECLI:EU:C:2012:832, pkt 35; C-283/12 *Serebryannay*, ECLI:EU:C:2013:599, pkt 39.

²¹ Value Added Tax Committee, *VAT treatment...*, s. 8.

²² Zob. np. orzeczenia w sprawach: C16/93 *Tolsma*, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; C174/00 *Kennemer Golf*, C174/00, EU:C:2002:200, pkt 39; C463/14 *Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani*, ECLI:EU:C:2015:542, pkt 35 i nast.

3.2. Usługi świadczone przez platformy współpracy na rzecz użytkowników

Jeżeli chodzi o transakcje zawierane między platformą współpracy i jej użytkownikami – zarówno dostawcami, jak i odbiorcami – to kluczowe znaczenie ma charakter usług świadczonych przez platformę. Determinuje on bowiem miejsce świadczenia usług. Należy przy tym zaznaczyć, że mowa tu o usługach świadczonych za wynagrodzeniem, usługi świadczone nieodpłatnie pozostają bowiem poza zakresem stosowania dyrektywy 2006/112/WE.

W ramach Komitetu ds. VAT kilkakrotnie już dyskutowano nad kwestiami związanymi z klasyfikacją usług świadczonych przez platformy, przy czym analiza skupiła się na usługach świadczonych drogą elektroniczną i usługach świadczonych przez pośredników²³. Aby dokonać różniczenia między tymi typami usług, konieczna jest szczegółowa analiza zakresu udziału człowieka w świadczeniu usług w rozumieniu art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁴.

Dyskusje te pokazały, że ocena zakresu udziału człowieka zależy od modelu, na którym opiera się funkcjonowanie danej platformy oraz od rozwoju technicznego, który wiele zmienia w tym zakresie²⁵.

485

²³ Zob. VAT Expert Group, *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context*, Working Paper No. 906, 2016, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/ea379e7b-5e2b-4217-b704-0b13a56de6dc/details> (dostęp: 26.02.2021); Value Added Tax Committee, *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys. The significance of the VAT identification number*, Working Paper No. 947, 2018, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/a586aeec-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f-5da/details> (dostęp: 26.02.2021); Value Added Tax Committee, *Services supplied by digital platforms intervening in short-term leasing or renting of immovable property*, Working Paper No. 990, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/0b7a8602-271f-4696-ad10-19796b697597/details> (dostęp: 26.02.2021).

²⁴ Dz.Urz. UE L Nr 77/1 ze zm. Zob. Value Added Tax Committee, *Guidelines resulting from the 107th Meeting of 8 July 2016 Document D – taxud.c.1(2017)1402399 – 914, b.r.*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e-505ae_en?filename=guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (dostęp: 26.02.2021).

²⁵ Zob. VAT Expert Group, *VAT treatment of the platform economy*, taxud.c.1(2020)2365654, Working Paper No. 090, 2020, s. 7, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/9ebee17d-00f3-4f11-9f30-68a0931edbd6/details> (dostęp: 26.02.2021).

Mimo że orzecznictwo²⁶ może być częściowo pomocne w analizie usług świadczonych przez platformy, to należy przyznać, że obecna sytuacja pod względem pewności prawa, z punktu widzenia zarówno podatnika, jak i administracji podatkowej absolutnie nie jest satysfakcjonująca.

4. Kierunki możliwej reformy²⁷

Konieczność podjęcia działań, które zapewniłyby stabilne ramy prawne do celów opodatkowania gospodarki współpracy podatkiem VAT, nie budzi zatem wątpliwości. Samo wyjaśnienie, jak należy stosować obowiązujące zasady do transakcji zawieranych w ramach gospodarki współpracy, może nie być wystarczające. Wydaje się, że konieczne będzie wprowadzenie zmian w przepisach samej dyrektywy 2006/112/WE lub przynajmniej w rozporządzeniu wykonawczym.

Sama Komisja w następujący sposób przedstawiła możliwe opcje, jeśli chodzi o kierunek reformy²⁸:

486

1) wyjaśnienie sposobu interpretacji podstawowych pojęć, takich jak „transakcja będąca przedmiotem opodatkowania” oraz „podatnik”, w odniesieniu do transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy – mogłoby to nastąpić w drodze przyjęcia aktów tzw. miękkiego prawa (wytyczne, noty wyjaśniające) albo w drodze zmiany rozporządzenia wykonawczego;

2) wprowadzenie wzruszalnego domniemania, że dostawca jest podatnikiem VAT, o ile przekroczy pewien próg – ustanowiony w odniesieniu do rocznych obrotów albo np. liczby zawartych transakcji;

3) przyjęcie w odniesieniu do transakcji zawartych między platformą a dostawcą fikcji prawnej, że dostawca jest podatnikiem – na potrzeby zastosowania przepisów o miejscu świadczenia usług;

4) doprecyzowanie zasad dotyczących określenia miejsca świadczenia usług w drodze poprawek wprowadzonych w rozporządzeniu wykonawczym;

²⁶ Zob. np. orzeczenia w sprawach: C-568/17, Geelen, EU:C:2019:388; C-390/15, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), EU:C:2017:174.

²⁷ Tekst tego opracowania powstał w lutym 2021 r., zanim Komisja przyjęła 8 grudnia 2022 r. wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej, COM(2022)701 final. Wniosek ten zawiera m.in. zaktualizowane przepisy dotyczące VAT w odniesieniu do platform transportu pasażerskiego i krótkoterminowego zakwaterowania.

²⁸ VAT Expert Group paper no 090, *VAT treatment of the platform economy*, s. 7–11.

5) wprowadzenie szczególnych zasad, jeżeli chodzi o określenie miejsca świadczenia w odniesieniu do usług świadczonych przez platformy, z rozróżnieniem świadczeń na rzecz podmiotów gospodarczych (B2B) i świadczeń na rzecz konsumenta (B2C).

Wstępna analiza zalet i wad powyższych opcji zawarta jest w przygotowanym przez służby Komisji dokumencie roboczym²⁹, który był przedmiotem dyskusji na spotkaniu Grupy Ekspertów ds. VAT w maju 2020 r. Dokument ten zawiera również refleksję dotyczącą roli platform w poborze VAT, która pozostaje poza zakresem niniejszego opracowania.

5. Uwagi końcowe

Przedstawione przez Komisję opcje dotyczące możliwych kierunków reformy obejmują doprecyzowanie sposobu interpretacji podstawowych pojęć, takich jak „transakcja będąca przedmiotem opodatkowania” czy „podatnik” oraz pokazują, jak można rozwiązać problemy z ustaleniem miejsca świadczenia usług w odniesieniu do transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy. Sama Komisja wskazuje, że różne opcje mogą być łączone w celu uzyskania bardziej kompleksowego rozwiązania.

487

Zapowiadana reforma jest w rzeczy samej konieczna, aby ułatwić przestrzeganie przepisów o VAT przez platformy i dostawców oraz aby umożliwić organom podatkowym skuteczną kontrolę przestrzegania prawa.

Opracowanie to powstało w czasie, kiedy prace nad reformą przepisów regulujących traktowanie gospodarki platform dla potrzeb VAT były jeszcze w początkowej fazie. Wniosek legislacyjny dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej³⁰ został przyjęty przez Komisję 8 grudnia 2022 r. Opodatkowanie VAT gospodarki platform jest jedną z trzech części składowych tego pakietu. Jest on obecnie przedmiotem negocjacji w Radzie UE³¹.

²⁹ VAT Expert Group Paper no. 090, *VAT treatment of the platform economy*, powoływany wyżej.

³⁰ COM(2022)701 final.

³¹ Zob. raport o postępach w negocjacjach Council of the European Union, *VAT in the Digital Age package – Progress report*, 15877/23, 2023, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15877-2023-INIT/en/pdf> (dostęp: 9.02.2024).

Bibliografia

- Beretta G., *VAT and the Sharing Economy*, „World Tax Journal” 2018, August.
- Council of the European Union, *VAT in the Digital Age package – Progress report*, 15877/23, 2023, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15877-2023-INIT/en/pdf> (dostęp: 9.02.2024).
- IMF Working Paper, *Taxation and the Peer-to-Peer Economy*, WP/17/187, 8.08.2017, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/08/08/Taxation-and-the-Peer-to-Peer-Economy-45157> (dostęp: 26.02.2021).
- Kucharska A., *Ochrona konsumenta w gospodarce współpracy w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2019.
- Matesanz F., *VAT Treatment of the Sharing Economy*, „International VAT Monitor” 2021, vol. 32, no. 2.
- Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii, *Gospodarka współdzielenia*, b.r., <https://www.gov.pl/web/rozwoj-praca-technologie/gospodarka-wspoldzielenia> (dostęp: 26.02.2021).
- OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 3.07.2020, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm> (dostęp: 26.02.2021).
- OECD, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, 2021, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>
- Value Added Tax Committee, *Guidelines resulting from the 107th Meeting of 8 July 2016 Document D – taxud.c.1(2017)1402399 – 914*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e505ae_en?file-name=guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *Services provided by an electronic platform connecting for remuneration, by means of a smartphone application, a driver using his own vehicle with persons who wish to make urban journeys. The significance of the VAT identification number*, Working Paper No. 947, 2018, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/a586aeec-6ab1-4d21-ad3f-03f90561f5da/details> (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *Services supplied by digital platforms intervening in short-term leasing or renting of immovable property*, Working Paper No. 990, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/0b7a8602-271f-4696-ad10-19796b697597/details> (dostęp: 26.02.2021).
- Value Added Tax Committee, *VAT treatment of sharing economy*, Working Paper No. 878, 22.09.2015, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/details> (dostęp: 26.02.2021).
- VAT Expert Group, *VAT 2015: Interaction between electronically supplied services and intermediation services and initial discussion on the scope of the concept of intermediation services when taken in a broader context*, Working Paper No. 906, 2016, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/ea379e7b-5e2b-4217-b704-0b13a56de6dc/details> (dostęp: 26.02.2021).

VAT Expert Group, *VAT treatment of the platform economy*, taxud.c.1(2020)2365654, Working Paper No. 090, 2020, <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1e-aff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/9ebee17d-00f3-4f11-9f30-68a0931edbd6/details> (dostęp: 26.02.2021).

Vaughan R., Daverio R., *Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*, April 2016, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2acb7619-b544-11e7-837e-01aa75ed71a1> (dostęp: 26.02.2021).

Żołądek Ł., *Gospodarka dzielenia się – wyzwania regulacyjne*, Biuro Analiz Sejmowych, „Infos”, nr 9, 26.07.2018, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/\\$file/Infos_247.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/6707396CA-94ADB3CC12582D5002B49F2/$file/Infos_247.pdf) (dostęp: 26.02.2021).

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347/1 ze zm.).

Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Europejski program na rzecz gospodarki dzielenia się*, Bruksela, 2.06.2016 r., COM(2016)356 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356> (dostęp: 26.02.2021).

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 77/1 ze zm.).

489

Streszczenie

Dynamiczny rozwój gospodarki współpracy może w istotny sposób przyczynić się do wzrostu gospodarczego i tworzenia miejsc pracy w Unii Europejskiej, co ma szczególnie duże znaczenie w kontekście wstrząsu gospodarczego wywołanego przez pandemię COVID-19. Ponieważ w przypadku transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy sfery działalności gospodarczej i aktywności prywatnej się przenikają, kwalifikacja tych transakcji z punktu widzenia podatku VAT budzi wiele wątpliwości.

Przedmiotem opracowania jest przedstawienie wyzwań związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT transakcji realizowanych w ramach gospodarki współpracy zarówno między użytkownikami platformy, jak i między platformą współpracy i jej użytkownikami. W tym kontekście tekst wskazuje możliwe kierunki zmian regulacji opodatkowania tych transakcji, które były przedmiotem refleksji w ramach prowadzonych przez Komisję Europejską prac nad reformą przepisów o podatku VAT, ogłoszoną w lipcu 2020 r. w Planie działań na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego strategię naprawy gospodarczej.

Słowa kluczowe: VAT, dyrektywa 2006/112/WE, gospodarka współpracy, gospodarka dzielenia się, platformy

Zbigniew Ofiarski¹

Opodatkowanie odsetek od wkładów oszczędnościowych – refleksje na tle wybranych regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

1. Wprowadzenie

Współcześnie stosowane w Polsce opodatkowanie korzyści osiągniętych z tytułu gromadzenia środków w formie wkładów oszczędnościowych wzbudza wiele kontrowersji. Nasiliły się one od momentu istotnego obniżenia stóp procentowych na rynku bankowym oraz wzrostu inflacji, a także znaczącego wzrostu cen na dobra trwałego użytku, których zakup przez konsumentów często jest poprzedzany długoterminowym oszczędzaniem ukierunkowanym na zgromadzenie tzw. wkładu własnego, niezbędnego do zaciągnięcia kredytu na sfinansowanie zamierzonego przedsięwzięcia. W szczególności problem ten odnosi się do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Mechanizm opodatkowania profitów od wkładów oszczędnościowych, który został wprowadzony w Polsce w diametralnie odmiennych warunkach, nie przystaje już do obecnej sytuacji. Niezbędne są w tym zakresie zmiany, które byłyby akceptowalne przez wszystkie zainteresowane strony, tzn. posiadaczy wkładów oszczędnościowych, instytucje finansowe oferujące usługi dotyczące gromadzenia takich wkładów, a także Skarb Państwa jako beneficjenta wpływów podatkowych zasilających budżet państwa.

W polskim ustawodawstwie często są stosowane pojęcia „wkład oszczędnościowy”, „rachunek wkładów oszczędnościowych”, „rachunek oszczędnościowy” lub „oszczędności”, ale nie zostały one zdefiniowane

491

¹ Zbigniew Ofiarski – profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

przez ustawodawcę. W prawie bankowym w aspekcie podmiotowym wyraźnie wyodrębniono kategorię rachunków wkładów oszczędnościowych od pozostałych rachunków bankowych. Z art. 49 ust. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe² wynika, że ich posiadaczami mogą być wyłącznie: osoby fizyczne, szkolne kasy oszczędnościowe, pracownicze kasy zapomogowo-pożyczkowe oraz rady rodziców. W aspekcie przedmiotowym ustawodawca również kreuje szczególny status prawny rachunków wkładów oszczędnościowych. Najistotniejsze w tym zakresie unormowania dotyczą ochrony części zgromadzonych wkładów przed zajęciem na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego oraz uprawnień posiadacza rachunku do zadysponowania wkładem na wypadek śmierci, w trybie uproszczonym, tj. z pominięciem postępowania spadkowego. W dalszych rozważaniach zostanie użyte określenie „wkłady oszczędnościowe” jako najbardziej uniwersalne i odnoszące się do wszystkich ww. pojęć.

492

Wkłady oszczędnościowe są także przedmiotem regulacji podatkowo-prawnych. W szczególności istotne są w tym zakresie postanowienia ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ dotyczące dochodów osiąganych z tytułu gromadzenia środków na rachunkach wkładów oszczędnościowych, które można usystematyzować w obszernym katalogu. Z jednej strony granice tego katalogu wyznaczono zwolnieniem dochodu z opodatkowania, natomiast z drugiej strony dochód objęto wysokim podatkiem, w tym również – w określonych przypadkach – mającym charakter sankcyjny (75% podatku od dochodów gromadzonych przez tę samą osobę na więcej niż jednym indywidualnym koncie emerytalnym oraz więcej niż jednym ogólnoeuropejskim indywidualnym produkcie emerytalnym). Pomędzy tak wytyczonymi granicami zawierają się rozwiązania pośrednie, w szczególności polegające na stosowaniu częściowych odliczeń od podstawy opodatkowania (ulgi podatkowe) z tytułu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego. Zwolnienia i ulgi podatkowe mogą wspierać osiąganie ważnych celów gospodarczych i społecznych⁴, w tym promować gromadzenie oszczędności w bankach, a uzyskane w ten sposób środki banki mogą przeznaczać na udzielanie kredytów. Im większe są zasoby banków w tym zakresie, tym cena kredytu (oprocentowanie) powinna być niższa, a kredyty bardziej dostępne dla kredytobiorców.

Celem opracowania jest analiza i ocena obowiązujących regulacji podatkowoprawnych wyznaczających zakres opodatkowania dochodów osiąganych z wkładów oszczędnościowych, ale z uwzględnieniem pojawiających

² Dz.U. z 2023 r., poz. 2488 ze zm.

³ Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

⁴ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 43.

się coraz częściej wątpliwości dotyczących kontynuacji koncepcji obciążeń podatkowych przyjętej na początku XXI wieku. Podłożem tych wątpliwości są współcześnie stosowane bardzo niskie stopy oprocentowania wkładów oszczędnościowych oraz wysoka inflacja. Weryfikacji poddano tezę, że blisko dwudziestoletni okres obowiązywania podatku od dochodów z różnych form oszczędzania aktualnie pełni, w ograniczonym zakresie, tylko funkcję fiskalną. W prawnej konstrukcji tego podatku nie umieszczono istotnych stymulatorów kształtujących postawy prooszczędnościowe w społeczeństwie ani oddziałujących na strukturę gromadzonych oszczędności, ponieważ ustawodawca podatkowy w zasadzie nie różnicuje obciążeń podatkowych ze względu na oszczędzanie krótkoterminowe lub długoterminowe. W opracowaniu zastosowano – jako podstawową – metodę dogmatyczno-prawną oraz – uzupełniająco – metody empiryczną i statystyczną.

2. Odsetki jako źródło przychodów

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. przychodem z kapitałów pieniężnych są odsetki od wkładów oszczędnościowych lub z innych form oszczędzania. Do innych form oszczędzania należy zaliczyć przede wszystkim oszczędności gromadzone przez członków spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych⁵. Celem kas, jednoznacznie określonym w art. 3 ust. 1 ustawy o SKO-K, jest gromadzenie środków pieniężnych wyłącznie swoich członków, a więc umowa rachunku może być zawarta z osobą przyjętą w poczet członków SKO-K⁶. Odsetki, jako podstawowa forma przychodów z kapitałów pieniężnych, zostały odmiennie potraktowane przez ustawodawcę podatkowego, o czym zadecydowało zamieszczenie w treści art. 17 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. zastrzeżenia wskazującego na regulacje art. 14 ust. 2 pkt 5 u.p.d.o.f. W związku z tym zastrzeżeniem do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej zalicza się odsetki od środków pieniężnych na rachunkach rozliczeniowych lub rachunkach w SKO-K, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, w tym także odsetki od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach. Oznacza to, że nawet w odniesieniu do tego samego podatnika odsetki mogą być zakwalifikowane do źródła

⁵ Ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2024 r., poz. 512 ze zm.) – dalej ustawa o SKO-K.

⁶ P.M. Głuchowski, *Umowa rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej*, Warszawa 2009, s. 163.

„przychody z działalności gospodarczej” (naliczone od środków przechowywanych na rachunku rozliczeniowym prowadzonym w celu rozliczeń związanych z działalnością gospodarczą) lub do źródła „przychody z kapitałów pieniężnych” (naliczone od środków przechowywanych na innych rachunkach, w tym na rachunkach wkładów oszczędnościowych)⁷. Przyporządkowanie odsetek do właściwego źródła przychodów następuje poprzez odwołanie się do przesłanki przedmiotowej w postaci prowadzenia działalności gospodarczej⁸.

Zakwalifikowanie odsetek do określonego źródła przychodów wywołuje skutek w postaci odmiennego sposobu ich opodatkowania. Odsetki naliczone od środków przechowywanych na rachunkach utrzymywanych w związku z wykonywaną pozarolniczą działalnością gospodarczą powinny być uwzględniane w przychodach z tej działalności. Oznacza to ich opodatkowanie na zasadach ogólnych (według skali podatkowej lub 19-procentowym podatkiem proporcjonalnym)⁹. Odsetki takie podlegają opodatkowaniu jako dochód, a nie przychód, a więc podatnikowi przysługuje prawo do potrącenia kosztów związanych z tymi przychodami, którymi mogą być w szczególności prowizje i opłaty za czynności związane z prowadzeniem rachunku¹⁰. W przypadku odsetek naliczanych od środków gromadzonych na rachunkach, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a więc również odsetek należnych od wkładów oszczędnościowych, stosowane jest opodatkowanie zryczałtowane przewidziane dla przychodów z kapitałów pieniężnych. Podatek zryczałtowany jest pobierany bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania.

Z porównania treści przepisu art. 17 ust. 1 pkt 2 oraz art. 30a ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wynika, że przychód (dochód) z gromadzenia środków na rachunku wkładów oszczędnościowych może przybierać postać nie tylko odsetek. Ustawodawca wymienia także „inny przychód” od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, ale nie wskazuje ani rodzajów takich „innych przychodów”, ani żadnych cech, którymi powinny one się charakteryzować. Banki oferują m.in. premie pieniężne w ramach tzw. programu poleceń, których istota polega na jednorazowym zwiększeniu salda na rachunku klienta

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Łodzi z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I SA/Łd 579/17, Legalis nr 1637456; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 1026/11, Legalis nr 777406.

⁸ Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 2912/14, Legalis nr 1605221.

⁹ A. Kiersnowska-Drzewiecka, *Opodatkowanie odsetek naliczanych na rachunkach i lokatach bankowych przedsiębiorców będących osobami fizycznymi*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 10, s. 18.

¹⁰ J. Sekita, *Opodatkowanie odsetek bankowych*, „Prawo Bankowe” 2002, nr 6, s. 79.

danego banku oraz nowego klienta tego banku zachęconego przez klienta dotychczasowego do otwarcia rachunku bankowego w tym banku. Stosowane są także inne bonusy w postaci jednorazowych kart podarunkowych uprawniających do zakupu towarów w wytypowanych placówkach handlowych albo zwolnienia z opłat w przypadku utrzymywania na rachunkach odpowiednio wysokiego salda. Stosując takie premie lub inne bonusy, banki mogą pozyskać nowych klientów, jednocześnie ograniczając dotychczasowe wydatki na reklamę usług bankowych.

Użyty w treści przepisu art. 30a ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nieprecyzyjny zwrot „inne przychód” od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania może być źródłem różnych wątpliwości interpretacyjnych. *De lege ferenda* niezbędna jest nowelizacja tego przepisu prowadząca do wyraźnego i jednoznacznego wskazania, że „inne przychody” powinny odzwierciedlać konkretną wartość pieniężną oraz być powiązane z określoną formą oszczędzania. O ile „inne przychody” z oszczędzania mają być opodatkowane w taki sam sposób jak odsetki od wkładu oszczędnościowego, to ich uzyskanie powinno być uwarunkowane posiadaniem przez podatnika rachunku wkładów oszczędnościowych.

3. Podatek od odsetek i innych przychodów z wkładów oszczędnościowych

Zasady ustalania zryczałtowanego podatku od odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika bądź w innych formach oszczędzania określono w art. 30a u.p.d.o.f. Odsetki oraz inne przychody należne posiadaczowi wkładu oszczędnościowego są opodatkowane ryczałtowo, a podatek jest pobierany u źródła za pośrednictwem płatnika, np. banku lub SKO-K, czyli podmiotów wypłacających odsetki. Obowiązek wymiaru i poboru zryczałtowanego podatku nałożony został na podmiot wypłacający odsetki przepisem art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.

W niektórych sytuacjach mogą powstawać wątpliwości dotyczące ustalenia podmiotu będącego podatnikiem zryczałtowanego podatku od odsetek oraz obowiązków płatnika tego podatku. Problem taki zaistniał w przypadku, w którym osoba fizyczna nie przechowywała swoich środków pieniężnych na należącym do niej rachunku bankowym. Środki pieniężne stanowiące własność poszczególnych mieszkańców domu pomocy społecznej (DPS) były przechowywane zbiorczo

na oprocentowanym rachunku bankowym należącym do tego domu. Uzyskane kwoty z tytułu odsetek były dopisywane przez DPS każdemu z mieszkańców z osobna – proporcjonalnie do wysokości należących do nich środków pieniężnych. Według sądu w takiej sytuacji każdy z mieszkańców DPS uzyskiwał dochód w postaci kwot odsetek dopisywanych do kwoty głównej środków pieniężnych przyjętych na przechowanie przez ten dom. Dochody takie podlegają opodatkowaniu 19-procentowym zryczałtowanym podatkiem, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. Wskazano jednocześnie, że podatek ten ma charakter zindywidualizowany i dotyczy dochodów uzyskiwanych przez konkretną, dającą się zidentyfikować osobę fizyczną. W prezentowanym przypadku odsetki były naliczane przez bank od całej kwoty przechowywanej przez DPS na należącym do niego rachunku bankowym. Bank nie miał wiedzy, co składało się na tę kwotę i jaka była wysokość środków pieniężnych należących do poszczególnych osób. Informacje takie posiadał DPS dopisujący otrzymane z banku odsetki do kwot należących do każdego z jego mieszkańców (proporcjonalnie do wysokości tych kwot). Wykonując takie czynności, DPS stawiał w ten sposób każdemu z mieszkańców uzyskaną kwotę z tytułu odsetek do jego dyspozycji, a więc zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. powinien pełnić funkcję płatnika, tzn. obliczyć i pobrać podatek od poszczególnych mieszkańców domu oraz odprowadzić na rachunek urzędu skarbowego¹¹.

496

W piśmiennictwie sposób rozstrzygnięcia tego problemu został oceniony pozytywnie. Podkreślono przede wszystkim, że w katalogu zadań DPS znajduje się m.in. zapewnienie mieszkańcom bezpiecznego przechowywania środków pieniężnych i przedmiotów wartościowych¹². Trafnie oceniono, że pojęcia „oszczędzanie”, „przechowywanie” oraz „inwestowanie” użyte w art. 30a ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. są na tyle szerokie, że należy nimi objąć wszelkie przypadki, gdy dany podmiot otrzymuje cudze środki pieniężne od osoby fizycznej na określonych warunkach w celu oszczędnościowym, inwestycyjnym bądź tylko w celu ich przechowania, a w rezultacie ten ostatni podmiot otrzymuje wynagrodzenie w postaci odsetek. Oznacza to, że odsetki uzyskiwane przez osoby fizyczne od DPS, który nie jest bankiem, mieszczą się w ramach przepisu art. 30a ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. W analizowanym przypadku bank nie może być płatnikiem, ponieważ nie zawarł umowy rachun-

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 marca 2009 r., sygn. III SA/Wa 2320/08, Legalis nr 150323.

¹² Por. § 5 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 23 sierpnia 2012 r. w sprawie domów pomocy społecznej (Dz.U. z 2018 r., poz. 734 ze zm.).

ku bankowego z poszczególnymi mieszkańcami DPS. Bank nie może domniemywać, że beneficjentami naliczanego oprocentowania są takie osoby fizyczne¹³, a więc nie może wykonywać obowiązków płatnika w takiej sytuacji.

Innym problemem jest ustalenie, czy podlegają opodatkowaniu funkcjonujące w ramach szkolnych kas oszczędności (SKO) odsetki od środków na rachunkach przeznaczonych do oszczędzania na cele wspólne (SKO-Celowy), np. na wyjazdy klasowe lub inne formy aktywności szkolnej, tzn. działalność sportową, kulturalną, rekreacyjną. Rachunki takie nie są konkretnie przypisane do żadnego z uczniów, a wpłaty pochodzą najczęściej ze wspólnej działalności klasowej, np. przychodów uzyskanych ze sprzedaży prac uczniów na festynach. Rachunki takie mogą być również zasilane poprzez dokonywanie wpłat przez niezidentyfikowane osoby lub grupy osób. Środki gromadzone na rachunku podlegają oprocentowaniu, a bank w umownym terminie dokonuje kapitalizacji i dopisania odsetek do salda tego rachunku. Wykorzystanie tych środków następuje zgodnie z celem, dla którego rachunek SKO-Celowy został otwarty. Ponadto środki pieniężne są gromadzone na rachunku Rady Rodziców i pochodzą z dobrowolnych składek rodziców oraz innych źródeł, a przeznaczone są na realizację celów, dla jakich Rada Rodziców jest powoływana przy danej placówce oświatowej. Odsetki dopisywane do rachunku SKO-RR nie są stawiane do dyspozycji konkretnych członków Rady Rodziców i mogą zostać wykorzystane tylko w celu realizacji zadań Rady Rodziców, np. opłacenia dodatkowych lekcji dla dzieci, sfinansowania imprez rozrywkowych dla dzieci, wyjazdów szkolnych itp.

W wydanej urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego stwierdzono, że rachunki przeznaczone do oszczędzania na cele wspólne, tzn. SKO-Celowy oraz SKO-RR, nie są rachunkami osób fizycznych, tj. podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Oceniono, że przepisy art. 30a ust. 1 pkt 3 oraz art. 17 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. mają zastosowanie tylko do osób fizycznych uzyskujących przychody z odsetek od rachunków wkładów oszczędnościowych, natomiast nie dotyczą odsetek zgromadzonych na rachunku szkolnej kasy oszczędności typu SKO-Celowy lub SKO-RR. W konkluzji przyjęto, że odsetki naliczane od środków zgromadzonych na takich rachunkach nie podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie art. 30a ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.¹⁴

¹³ M. Pogoński, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 20 marca 2009 r., III SA/Wa 2320/08*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7–8, s. 183.

¹⁴ Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 października 2011 r., IPPB2/415-676/11-2/AK, LEX nr 148532.

4. Dylematy związane z wysokością opodatkowania odsetek od wkładów oszczędnościowych

Z postanowień art. 30a u.p.d.o.f. wynika, że zryczałtowany podatek dochodowy jest wymierzany od przychodu¹⁵, a nie od dochodu osiąganego przez posiadacza wkładu oszczędnościowego. Zgodnie z art. 30a ust. 6 u.p.d.o.f. omawiany podatek pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania. Jest to bardzo istotna kwestia, ponieważ od 2020 r. niektóre banki prowadzące działalność w Polsce zdecydowały o pobieraniu opłat za prowadzenie rachunków oszczędnościowych, np. EnveloBank, będący podmiotem zależnym od Banku Pocztowego, a także PKO BP. W okresie bardzo niskich stóp procentowych od wkładów oszczędnościowych, wynoszących od 0,07% do 0,8% w stosunku rocznym, miesięczne opłaty w wysokości od 1 zł do 1,5 zł za prowadzenie rachunków takich wkładów wywoływały skutek w postaci realnie ujemnego oprocentowania wkładów. Nominalne oprocentowanie podlega natomiast opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem w wysokości 19%. Koszty związane z prowadzeniem rachunku wkładów oszczędnościowych, niskie ich oprocentowanie oraz wysoka inflacja sprawiają, że opodatkowanie odsetek naliczonych od takich wkładów ma charakter demotywujący dla wkładców. Problemu tego nie rozwiązywało podwyższenie stóp oprocentowania wkładów oszczędnościowych, zwłaszcza na lokatach terminowych, w latach 2022–2023 determinowane wysokimi stopami procentowymi ustalonymi przez Radę Polityki Pieniężnej.

W Polsce relacja oszczędności gromadzonych przez osoby fizyczne w porównaniu do ich dochodów (tzw. stopa oszczędności) wynosi około 4,4% i kształtuje się bardzo niekorzystnie na tle innych państw, w których jest ona kilkakrotnie wyższa, np. w Holandii 12,7%, Słowenii 12,8%, Austrii 13,4%, we Francji 13,5%. Porównanie to jest tym bardziej niepokojące, gdyż w większości państw obowiązują wyższe stawki podatków od zysków kapitałowych osiąganym przez osoby fizyczne, np. w Danii 42%, Szwecji 30%, Norwegii 28%, Niemczech i Portugalii 25%, Estonii i Włoszech 20%. Niższe stawki takich podatków obowiązują np. w Czarnogórze (9%) lub Bułgarii (10%).

W latach 2002–2003 stawka tego podatku wynosiła 20% podstawy opodatkowania, natomiast od 1 stycznia 2004 r. do chwili obecnej obowiązuje stawka podatku w wysokości 19%. W okresie bezpośrednio poprzedzającym wprowadzenie podatku od korzyści osiąganym z wkła-

¹⁵ K. Bronzewska, *Komentarz do art. 30a*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015, s. 971.

dów oszczędnościowych, tzn. w lutym 2002 r., średnie oprocentowanie lokat terminowych prowadzonych w 11 największych bankach dla osób fizycznych wynosiło od 17,9% do 18,9%, natomiast dla lokat terminowych gromadzonych w USD od 4% do 4,1%, a wkładów w markach niemieckich od 2,8% do 3% w stosunku rocznym. W okresie od marca 2002 r. do 31 grudnia 2006 r. średnie oprocentowanie lokat terminowych dla osób fizycznych wynosiło od 2,6% do 3,3% dla lokat w walucie polskiej, od 1,1% do 1,4% dla lokat w euro oraz od 1,1% do 2% dla lokat w USD¹⁶. W 2002 r. wskaźnik inflacji wynosił 1,9%, natomiast w kolejnych latach kształtował się następująco: 0,8% w 2003 r., 3,5% w 2004 r., 2,1% w 2005 r., 1% w 2006 r., 2,5% w 2007 r., 4,2% w 2008 r., 3,5% w 2009 r., 2,6% w 2010 r., 4,3% w 2011 r., 3,7% w 2012 r., 0,9% w 2013 r., 0,0% w 2014 r. W latach 2015–2016 wystąpiła deflacja na poziomie odpowiednio 0,9% oraz 0,6%, natomiast od 2017 r. ponownie inflacja w wysokości: 2% w 2017 r., 1,6% w 2018 r., 2,3% w 2019 r., 3,4% w 2020 r. oraz 8,6% w 2021 r.¹⁷ Na 31 października 2022 r. inflacja, w relacji rok do roku, wzrosła do poziomu 17,9%. Szczególnie wysoka dynamika inflacji od 2018 r. była zjawiskiem bardzo niekorzystnym dla wkładców, ponieważ stopy oprocentowania rachunków wkładów oszczędnościowych systematycznie ulegają zmniejszeniu, np. średnie oprocentowanie wkładów w walucie polskiej w maju 2020 r. wynosiło 0,6%, natomiast w lutym 2021 r. już tylko 0,3%. Dla wkładów prowadzonych w euro średnie oprocentowanie od lipca 2020 r. do lutego 2021 r. kształtowało się na poziomie 0,1%¹⁸. W styczniu 2022 r. banki oferowały lokaty prowadzone w walucie polskiej oprocentowane na poziomie około 3% w stosunku rocznym, natomiast w lipcu 2022 r. już na poziomie około 7% w stosunku rocznym. Jednak przy dynamicznym wzroście inflacji posiadacze takich lokat ponosili straty, ponieważ ujemna różnica między wskaźnikiem inflacji a stopą oprocentowania najbardziej atrakcyjnych lokat wynosiła około 9% w stosunku rocznym. Straty takie były faktycznie jeszcze większe w związku z wysokim 19-procentowym podatkiem pobieranym od kwoty naliczonych odsetek. Pozornie atrakcyjne oferty oprocentowania terminowych lokat oszczędnościowych na poziomie około 7% w stosunku rocznym są otwierane z reguły dla nowych środków wpłacanych przez oszczędzającego, a umowy są zawierane na

¹⁶ Narodowy Bank Polski, *Średnie ważone oprocentowania depozytów i kredytów*, b.r., https://nbp.pl/wp-content/uploads/2022/09/sw_oprocentowanie.xls (dostęp: 18.02.2024).

¹⁷ Główny Urząd Statystyczny, *Roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych od 1950 r.*, b.r., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-/roczne-wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych> (dostęp: 27.04.2021).

¹⁸ Narodowy Bank Polski, *Statystyka stóp procentowych*, b.r., www.nbp.pl/home.aspx?f=statystyka/pieniezna_i_bankowa/oprocentowanie.html (dostęp: 27.04.2021).

okres od trzech do czterech miesięcy. Realna stopa oprocentowania takich wkładów jest zatem niższa.

Dochody budżetowe tylko z opodatkowania odsetek i innych korzyści pochodzących z gromadzenia wkładów oszczędnościowych od 2002 r. do 2013 r. systematycznie zwiększały się i w poszczególnych latach wynosiły: 0,8 mld zł w 2002 r., 1,2 mld zł w 2003 r., 1 mld zł w 2004 r., 1,3 mld zł w 2005 r., 1,4 mld zł w 2006 r., 1,9 mld zł w 2007 r., 2 mld zł w 2008 r., 2,4 mld zł w 2009 r., 2,5 mld zł w 2010 r., 2,4 mld zł w 2011 r., 3 mld zł w 2012 r. oraz 3,3 mld zł w 2013 r. Od 2014 r. zauważalny był wyraźny spadek dochodów budżetowych z tego podatku, które wyniosły: 2,3 mld zł w 2014 r., 2,3 mld zł w 2015 r., 1,9 mld zł w 2016 r., 1,9 mld zł w 2017 r.¹⁹ Od 2018 r. dostrzegalny był wzrost wpływów z omawianego podatku, które wyniosły: 2 mld zł w 2018 r., 2,2 mld zł w 2019 r. Ponowny spadek wpływów wystąpił w okresie pandemii COVID-19 – wyniosły one 1,8 mld zł w 2020 r. oraz 1,4 mld zł w 2021 r. W pierwszym półroczu 2022 r. wpływy z tytułu tego podatku ukształtowały się na poziomie 0,7 mld zł.

5. Uwagi końcowe

500

Zakres opodatkowania profitów (odsetek oraz innych korzyści) pochodzących z wkładów oszczędnościowych wymaga zmiany. Podatek ten wprowadzano w odmiennych warunkach, tzn. w okresie stosowania przez banki względnie wysokich stóp procentowych i umiarkowanego poziomu inflacji. Jednak już po kilku latach stosowania go otoczenie rynkowe uległo zmianie, w szczególności istotnie zmniejszono stopy oprocentowania wkładów oszczędnościowych, co przy porównywalnym do stanu początkowego poziomie inflacji doprowadziło do realnego zwiększenia ciężaru opodatkowania profitów osiąganych przez wkładców. Na aprobatę zasługuje postulat sformułowany już w pierwszych latach obowiązywania zryczałtowanego podatku od dochodów z wkładów oszczędnościowych i innych form oszczędzania, według którego niezbędna jest modyfikacja sposobu oraz wysokości opodatkowania tych dochodów. W szczególności zmiany mogłyby polegać na obniżeniu wysokości podatku wraz z wprowadzeniem określonej kwoty dochodu z oszczędności wolnej od podatku²⁰. Postulat zastosowania kwoty wol-

¹⁹ P. Rosik, *Belka na drodze*, „Biuletyn Podatki i Rachunkowość”, 1.05.2018.

²⁰ A. Jurkowska, *Zgodność z Konstytucją RP przepisów dotyczących opodatkowania dochodów od oszczędności osób fizycznych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2004, t. XII, s. 113.

nej od tego podatku pojawiał się także w różnych publicznych dyskusjach prowadzonych w drugiej połowie 2022 r.

Można zastanowić się także nad ewentualnym wprowadzeniem progresywnego opodatkowania dochodów z wkładów oszczędnościowych, tzn. zastosowaniem wyższych stawek podatkowych do odpowiednio większej podstawy opodatkowania, z jednoczesnym ustaleniem kwoty wolnej od podatku, np. limitu rocznego obejmującego wszystkie dochody z wkładów oszczędnościowych tej samej osoby fizycznej bez względu na fakt ich gromadzenia w jednej instytucji finansowej czy w wielu. Konieczne jest również zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych ze względu na oszczędzanie krótkoterminowe oraz długoterminowe. W odniesieniu do korzyści z oszczędności długoterminowych powinny być stosowane niższe stawki podatkowe albo całkowite zwolnienia z opodatkowania. Ważnym instrumentem polityki podatkowej państwa mogłaby stać się rozszerzony zakres przedmiotowy zwolnienia z opodatkowania wkładów oszczędnościowych gromadzonych w sposób systemowy, ukierunkowany na osiągnięcie określonych celów. Aktualnym w tym zakresie przykładem są indywidualne konta emerytalne, z których dochody zwolniono z opodatkowania, ale na określonych warunkach i tylko wtedy, gdy oszczędzający nie narusza ustawowego zakazu posiadania więcej niż jednego konta²¹ (w tym przypadku zwolnienie z opodatkowania przysługuje zarówno rezydentom, jak i nierezydentom podatkowym²²). Podobne rozwiązanie przyjęto w odniesieniu do kont mieszkaniowych zakładanych od połowy 2023 r. w celu systematycznego gromadzenia oszczędności przez osoby fizyczne na sfinansowanie ich pierwszych przedsięwzięć mieszkaniowych. Rozszerzenie zakresu zwolnień z opodatkowania prowadzi do obniżenia wysokości obciążenia podatkowego i pełni *sui generis* ujemną funkcję fiskalną²³.

Nie jest konieczne stosowanie identycznej stawki podatkowej w odniesieniu do opodatkowania wszystkich rodzajów dochodów (przychodów) z kapitałów pieniężnych, jak aktualnie ma to miejsce w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych. Stawka podatkowa w dotychczasowej wysokości (19%) mogłaby być stosowana do dochodów (przychodów) pochodzących np. z odpłatnego zbycia walut wirtualnych,

²¹ A.M. Panasiuk, *Opodatkowanie dochodów kapitałowych osób fizycznych*, Warszawa 2013, s. 75.

²² I. Andrzejewska-Czernek, W. Morawski, A. Zalański, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 346.

²³ W. Nykiel, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 190.

papierów wartościowych i innych instrumentów finansowych, a także do opodatkowania dywidend i innych udziałów w zyskach osób prawnych. Dochody (przychody) pochodzące z różnych form oszczędzania powinny być opodatkowane według niższej stawki podatkowej, której maksymalna wysokość mogłaby być limitowana odpowiednią wielokrotnością oficjalnego wskaźnika inflacji. Ponadto w odniesieniu do profitów należnych od wkładów oszczędnościowych (odsetek, premii, innych korzyści) podstawę opodatkowania powinien stanowić dochód, a nie przychód. Kosztami uzyskania powinny być w szczególności opłaty pobierane przez banki lub SKO-K za założenie i prowadzenie rachunków wkładów oszczędnościowych.

Bibliografia

- Andrzejewska-Czernek I., Morawski W., Zalaśiński A., *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalaśiński (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.
- Bronżewska K., *Komentarz do art. 30a*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2015.
- Główny Urząd Statystyczny, *Roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych od 1950 r.*, b.r., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/wskazniki-cen/wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych-pot-inflacja-/roczne-wskazniki-cen-towarow-i-uslug-konsumpcyjnych> (dostęp: 27.04.2021).
- Głuchowski P.M., *Umowa rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej*, Warszawa 2009.
- Jurkowska A., *Zgodność z Konstytucją RP przepisów dotyczących opodatkowania dochodów od oszczędności osób fizycznych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2004, t. XII.
- Kiersnowska-Drzewiecka A., *Opodatkowanie odsetek naliczanych na rachunkach i lokatach bankowych przedsiębiorców będących osobami fizycznymi*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 10.
- Narodowy Bank Polski, *Statystyka stóp procentowych*, b.r., www.nbp.pl/home.aspx?f=statystyka/pieniezna_i_bankowa/oprocentowanie.html (dostęp: 27.04.2021).
- Narodowy Bank Polski, *Średnie ważone oprocentowania depozytów i kredytów*, b.r., https://nbp.pl/wp-content/uploads/2022/09/sw_oprocentowanie.xls (dostęp: 18/02.2024).
- Nykiel W., *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych* [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.

Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

Panasiuk A.M., *Opodatkowanie dochodów kapitałowych osób fizycznych*, Warszawa 2013.

Pogoński M., *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 20 marca 2009 r., III SA/Wa 2320/08, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7–8.*

Rosik P., *Belka na drodze, „Biuletyn Podatki i Rachunkowość”, 1.05.2018.*

Sekita J., *Opodatkowanie odsetek bankowych, „Prawo Bankowe” 2002, nr 6.*

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 23 sierpnia 2012 r. w sprawie domów pomocy społecznej (Dz.U. z 2018 r., poz. 734 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2023 r., poz. 2488 ze zm.).

Ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. 2024 r., poz. 512 ze zm.).

Streszczenie

W opracowaniu zbadano i oceniono regulacje prawne określające zasady opodatkowania korzyści, głównie w postaci odsetek osiągniętych z lokowania środków pieniężnych w formie wkładów oszczędnościowych. Przedstawiono elementy konstrukcji prawnej zryczałtowanego podatku obciążającego osoby fizyczne będące posiadaczami wkładów oszczędnościowych. Wykazano, że przyjęta na początku XXI w. koncepcja opodatkowania korzyści przypadających z tytułu gromadzenia oszczędności nie powinna już być stosowana współcześnie z uwagi na niskie stopy oprocentowania wkładów oszczędnościowych oraz wysoką inflację. W praktyce prowadzi to do ukształtowania się realnie ujemnych stóp procentowych i czyni oszczędzanie działaniem nieracjonalnym. Wysoka stawka opodatkowania kwot naliczonych odsetek sprawia, że to negatywne zjawisko utrwała się w świadomości osób fizycznych. Sformułowano i pozytywnie zweryfikowano tezę, że aktualnie podatek od dochodów z różnych form oszczędzania pełni w zasadzie tylko funkcję fiskalną, dostarczając do budżetu dochody w wysokości kilku miliardów złotych. W opracowaniu zastosowano – jako podstawową – metodę dogmatycznoprawną oraz – uzupełniająco – metody empiryczną i statystyczną.

Słowa kluczowe: wkłady oszczędnościowe, odsetki, podatek dochodowy, nadmierny fiskalizm

Piotr Pietrasz¹

Sądowa kontrola decyzji podatkowej a stosunek podatkowoprawny

I

Według profesora Włodzimierza Nykiela prawo podatkowe nie tylko zasługuje na miano odrębnej gałęzi prawa, ale także od pewnego już czasu funkcjonuje w systemie prawa jako odrębna gałąź prawa². Ze stanowiskiem tym należy się oczywiście zgodzić, dodając jednocześnie, że znajduje ono potwierdzenie również u innych przedstawicieli nauki³.

505

Powyższe, jakże istotne stwierdzenie stanowi punkt wyjścia do rozważań o stosunku podatkowoprawnym, będącym jednym z wielu rodzajów stosunków prawnych, definiowanych w nauce jako sytuacje, w których ze względu na jakąś obowiązującą normę prawną, dotyczącą jakichś podmiotów, istnieje obowiązek określonego zachowania się jednego podmiotu wobec drugiego⁴. Jeżeli taką normą prawną, która decyduje

¹ Piotr Pietrasz – doktor habilitowany, profesor UwB, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0003-0471-5110>

² W. Nykiel, *Prawo podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 25; *idem*, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 397 i nast.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 16 i nast.; L. Etel, *Prawo podatkowe*, [w:] *idem* (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 34; A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 166; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 275 i nast.

⁴ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 321.

o obowiązku zachowania się jednego podmiotu wobec drugiego, jest norma prawa podatkowego, mamy do czynienia ze stosunkiem podatkowoprawnym.

Stosunek podatkowoprawny, podobnie jak każdy stosunek prawny, zawiera określone standardowe elementy, do których zalicza się podmioty (strony) tego stosunku oraz treść stosunku prawnego. Stronami stosunku podatkowoprawnego są: organ podatkowy wyposażony w kompetencje władcze w odniesieniu do podmiotu biernego tego stosunku, którym może być np. podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny oraz osoba trzecia⁵.

W nauce wskazuje się, że stosunek podatkowoprawny jest dwustronną relacją prawną łączącą podmiot uprawniony z tytułu podatku oraz podmiot obowiązany z tytułu podatku⁶. Wydaje się jednak, że podmiot uprawniony z tytułu podatku, czyli organ podatkowy, jest raczej zobowiązany do ustalania, określania oraz poboru podatków.

Z kolei treścią stosunku podatkowoprawnego są różnego rodzaju powinności i uprawnienia poszczególnych jego stron, kształtowane przez normy prawa podatkowego⁷.

W nauce podkreśla się bliskość i pokrewieństwo stosunku podatkowoprawnego ze stosunkami administracyjnoprawnymi⁸. Stosunek podatkowoprawny cechuje bowiem nierównorzędność jego stron oraz władczy charakter związany przede wszystkim z wyposażeniem organów podatkowych we władcze formy działania w celu realizacji powinności podatkowej.

W płaszczyźnie stosunku podatkowoprawnego wyróżniono stosunki abstrakcyjne oraz stosunki rzeczywiste, które są konkretne i zindywidualizowane. Stosunki mają charakter abstrakcyjny w sytuacji, gdy wiążą się z pewnymi typami sytuacji spotykanych w rzeczywistości, w takim zakresie, w jakim podlegają one aktualnie unormowaniu. Z kolei stosunki rzeczywiste powstają na skutek konkretnych zdarzeń, z którymi prawo łączy powstanie określonych obowiązków lub uprawnień, kształtując jednocześnie zespół praw i obowiązków indywidualnie oznaczonego podatnika oraz indywidualnie oznaczonego organu podatkowego. Stosunek ten może ewoluować, a w końcu wygasa⁹.

W ramach stosunków podatkowoprawnych można wyodrębnić stosunki materialnoprawne, procesowe oraz ustrojowe¹⁰. Materialnopraw-

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁶ A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, s. 41 i nast.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 167.

⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 417, 421.

¹⁰ *Ibidem*, s. 419.

ny stosunek podatkowoprawny jest kształtowany przez ustawy regulujące poszczególne podatki oraz przepisy ogólnego prawa podatkowego. Regulacje te stanowią o „esencji” stosunku podatkowoprawnego, czyli – najogólniej to ujmując – o sposobie zachowania się stron tego stosunku w sferze prawa podatkowego, co w odniesieniu do podatnika oznacza sposób ustalenia (obliczenia) podatku poprzez ustawowe wyznaczenie poszczególnych elementów zmiennej konstrukcji podatku (podmiot podatku, jego przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia podatkowe oraz tryb i warunki płatności).

Z kolei stosunki proceduralne powstają w związku z postępowaniem, jakie w sprawach podatkowych prowadzą organy podatkowe. Sprawy te mogą być związane z wymiarem podatku lub określeniem jego wysokości czy też nadpłaty w podatku, a także z innymi rozstrzygnięciami, dla których materialnoprawna podstawa znajduje się w przepisach prawa podatkowego¹¹.

II

Przebieg sądowej kontroli decyzji podatkowych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹². Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 1 tego aktu prawnego kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne. Obowiązujący w Polsce model sądowej kontroli decyzji podatkowych reguluje przebieg postępowania przed sądem administracyjnym zasadniczo tak jak w przypadku kontroli decyzji innych niż podatkowe¹³. Sprzyjał i sprzyja temu cechujący ustawę regulującą sądową kontrolę administracji publicznej uniwersalizm pojęciowy. Przykładowo można wskazać, że ilekroć w tym akcie prawnym mowa jest np. o decyzji administracyjnej lub o postępowaniu administracyjnym (bez dookreślenia, że chodzi tu o postępowanie uregulowane w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁴ – zob. np. art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a.), należy przez to rozumieć każdą decyzję niezależnie od tego, w jakim konkretnie

¹¹ *Ibidem*, s. 424.

¹² Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm. – dalej p.p.s.a.

¹³ W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 244. Wyjątkiem jest sprzeciw od decyzji wydanych na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. – zob. art. 3 § 2a p.p.s.a.

¹⁴ Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm. – dalej k.p.a.

postępowaniu administracyjnym ją wydano (a nie tylko decyzję wydaną na podstawie przepisów k.p.a.) oraz każde postępowanie administracyjne (a nie tylko postępowanie administracyjne uregulowane w k.p.a.). W konsekwencji na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. można zaskarżyć do sądu administracyjnego również decyzję podatkową wydaną w postępowaniu podatkowym uregulowanym w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordy-nacja podatkowa¹⁵, która w istocie rzeczy stanowi decyzję administracyjną dotyczącą spraw z zakresu zobowiązań podatkowych.

Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że prawo regulują-ce przebieg sądowej kontroli administracji publicznej, w tym również organów podatkowych stosujących prawo podatkowe, zalicza się do prawa administracyjnego procesowego, które z kolei stanowi jedność z całym prawem administracyjnym¹⁶. W szczególności w nauce pra-wa administracyjnego wskazuje się, że wobec zasady demokratyczne-go państwa prawnego, innych zasad konstytucyjnych, w tym zasady prawa do sądu, regulacje dotyczące sądownictwa administracyjnego należą do najważniejszych, pierwszorzędnych podstaw całego prawa administracyjnego¹⁷. Podkreśla się również, że obraz całości regulacji postępowania administracyjnego dopełniają przepisy procedury sądo-woadministracyjnej¹⁸.

508

Nie budzi wątpliwości to, że wniesienie skargi do sądu administracyj-nego skutkuje powstaniem nowych stosunków administracyjnoprawnych o charakterze procesowym. Są to stosunki łączące organ administracyj-ny oraz skarżącego (jednostkę) z sądem administracyjnym. Zarówno or-gan administracyjny, jak i skarżący nabywają w takim przypadku nowe uprawnienia i obowiązki o charakterze procesowym, które mają realizo-wać wobec sądu. Natomiast pomiędzy nimi nie powstaje żaden nowy sto-sunek prawny.

Przedstawione wyżej stanowisko odnosi się również do przypadku, gdy przedmiotem zaskarżenia jest decyzja podatkowa wydana w wy-niku przeprowadzenia postępowania podatkowego. Stosunki prawne łączące organ podatkowy i podatnika z sądem administracyjnym nie

¹⁵ Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

¹⁶ J. Lang, *Pojęcie prawa administracyjnego*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo admini-stracyjne*, Warszawa 2011, s. 24 i nast.; L. Żukowski, *Istota i funkcje przepisów procesowych w prawie administracyjnym*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Prze-myśl–Rzeszów 2012, s. 21; A. Wróbel, *Prawo administracyjne proceduralne*, [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowoadministracyjne*, Kra-ków 2004, s. 15 i nast.; J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, Kraków 2003, s. 65.

¹⁷ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 245.

¹⁸ W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sąda-mi administracyjnymi*, Warszawa 2011, s. 22.

są stosunkami podatkowoprawnymi. Są to natomiast stosunki administracyjnoprawne o charakterze procesowym. Regulują je bowiem przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a więc przepisy prawa administracyjnego. Natomiast podatnika i organ podatkowy stale łączy podatkowoprawny stosunek materialny skonkretyzowany lub potwierdzony w zaskarżonym do sądu akcie stosowania prawa.

III

Ze względu na to, że wzajemne relacje w postępowaniu sądowoadministracyjnym pomiędzy skarżącym decyzję podatkową oraz organem podatkowym a sądem administracyjnym zachodzą w ramach stosunków administracyjnoprawnych, nasuwa się pytanie, czy efekty tych relacji w jakikolwiek sposób oddziałują na stosunki podatkowoprawne pomiędzy organem podatkowym a skarżącym, w tym zarówno materialnoprawne, jak i procesowe.

Odpowiedź na tak postawione pytanie jest pozytywna. Jednakże sposób tego oddziaływania i jego zakres zależą od rodzaju rozstrzygnięcia podjętego przez sąd administracyjny.

W przypadku wydania wyroku oddalającego skargę na decyzję podatkową na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddziaływanie w sferze stosunku procesowego polega na tym, że zgodnie z art. 249 § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4 o.p. Oddalenie przez sąd administracyjny skargi na decyzję podatkową (ostateczną) co do zasady uniemożliwia zatem wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności tego aktu prawnego. Wykluczone jest zatem nawiązanie stosunku procesowoprawnego w celu stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Bezpośrednim skutkiem materialnoprawnym wydania wyroku na podstawie art. 151 p.p.s.a. jest natomiast wykluczenie możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej skontrolowanej przez sąd administracyjny w trybie nadzwyczajnym, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji, poza przypadkiem przewidzianym w art. 247 § 1 pkt 4 o.p.

W przypadku wydania wyroku kasacyjnego, a więc uchylającego decyzję podatkową na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. lub też stwierdzającego nieważność takiego aktu prawnego na podstawie art. 145 § 1

pkt 2 p.p.s.a., zawsze mamy do czynienia z oddziaływaniem na sferę stosunków podatkowoprawnych o charakterze procesowym. Każde wyeliminowanie z obrotu prawnego przez sąd administracyjny decyzji podatkowej, bez względu na jej podstawę prawną, powoduje następstwo w postaci powrotu sprawy na etap postępowania podatkowego. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji podatkowej wiąże się z koniecznością podjęcia przez organ podatkowy ponownie czynności w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i wydania takiego aktu prawnego, przy czym może to być decyzja rozstrzygająca sprawę co do istoty lub też w inny sposób kończąca postępowanie w danej instancji (np. poprzez umorzenie postępowania odwoławczego, uchylenie decyzji pierwszej instancji i umorzenie postępowania pierwszoinstancyjnego, uchylenie decyzji pierwszej instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ). Zauważyć w tym miejscu należy, że stosunek podatkowoprawny proceduralny ma w istocie epizodyczny charakter, gdyż zostaje nawiązany na skutek wszczęcia postępowania podatkowego, a ustaje w związku z wydaniem i doręczeniem decyzji kończącej postępowanie podatkowe. W takim przypadku wyrok kasacyjny sądu administracyjnego wywołuje skutek polegający w istocie na kontynuacji poprzedniego stosunku podatkowoprawnego o procesowym charakterze, łączącego organ podatkowy z podatnikiem. Wydaje się, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z kontynuacją, a nie z zupełnie nowym stosunkiem procesowym. Jak już powyżej wskazano, po wyeliminowaniu decyzji podatkowej przez sąd administracyjny sprawa wraca na etap postępowania podatkowego, co przemawia za koncepcją kontynuacji stosunku procesowego. Jeżeli sąd wyeliminował z obrotu prawnego decyzje organów podatkowych obu instancji, sprawa wraca do organu pierwszej instancji, który musi w takiej sytuacji załatwić ponownie wnioski strony, jeżeli postępowanie podatkowe wszczęto na wniosek, lub też musi rozstrzygnąć sprawę w ramach postępowania wszczętego z urzędu. Jeżeli natomiast sąd wyeliminował z obrotu prawnego tylko decyzję organu odwoławczego, sprawa wraca do tego organu, który ma obowiązek przeprowadzić postępowanie odwoławcze zainicjowane odwołaniem. Dodać należy, że wszystkie czynności podjęte przez podmioty w poprzednio prowadzonym postępowaniu podatkowym (przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego) co do zasady zachowują swoją skuteczność w kontynuowanym postępowaniu podatkowym (o ile nie zostały zakwestionowane przez sąd administracyjny).

Z reguły każde orzeczenie kasacyjne wydane na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 i 2 p.p.s.a. wywołuje skutki w sferze stosunków podatkowoprawnych o materialnoprawnym charakterze, nawet jeżeli jego podstawę stanowi art. 145 § 1 pkt 1 lit. b lub c p.p.s.a., nawiązujący do procesowego

wych przyczyn uchylenia decyzji podatkowej. Zauważyć jednak należy, że skutki te wywoływane są pośrednio. To nie rozstrzygnięcie sądu administracyjnego wywołuje bezpośrednio skutki prawne w sferze stosunków podatkowopravných o materialnoprawnym charakterze. Nieodzowne jest zawsze wykonanie wyroku sądu administracyjnego przez organ podatkowy, rozumiane jako podjęcie działania w jeden ze sposobów przewidzianych prawem, w celu doprowadzenia do zgodności rzeczywistości prawnej i faktycznej z treścią wydanego orzeczenia¹⁹. Dopiero w konsekwencji tak podjętych czynności przez organ podatkowy może nastąpić wywołanie określonych skutków w sferze stosunków materialnoprawnych. Stąd też nasuwa się spostrzeżenie, że w przypadku kasacyjnego wyroku sądu administracyjnego jego oddziaływanie na materialnoprawne stosunki podatkowopravne ma charakter pośredni. Oddziaływanie takie możliwe jest przede wszystkim poprzez konstrukcję prawną związania organu podatkowego oceną prawną i wskazaniem co do dalszego postępowania wyrażonymi w orzeczeniu sądu.

Zauważyć w tym miejscu należy, że zgodnie z art. 153 p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Ocena prawna sądu może odnosić się do wadliwej wykładni przepisów prawa materialnego oraz przepisów procedury podatkowej, a także do wadliwego zastosowania tych regulacji. Konsekwencją tej wiążącej organ podatkowy oceny prawnej może być natomiast określenie lub ustalenie przez ten organ zobowiązania podatkowego w innej wysokości, niż dokonano tego pierwotnie w wyeliminowanej z obrotu prawnego decyzji podatkowej. W takiej sytuacji mamy niewątpliwie do czynienia z doniosłym wpływem działania wyroku sądowego na treść materialnoprawnego stosunku podatkowopravnego. Zauważyć jednak należy, że w tym przypadku orzeczenie sądu nie określa wprost treści stosunku podatkowopravnego o charakterze materialnoprawnym łączącego organ podatkowy oraz podatnika, a ponadto nie oddziałuje bezpośrednio na ten stosunek prawny. Orzeczenie to oddziałuje na organ podatkowy i jego postępowanie, a ponadto dotyczy tylko poszczególnych elementów treści stosunku podatkowopravnego (np. interpretacji przepisów prawa materialnego lub procesowego).

Ponadto w każdym przypadku skorzystania przez sąd administracyjny z art. 135 p.p.s.a. i wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji

¹⁹ W. Piątek, *Znaczenie wykonania wyroku sądu administracyjnego*, [w:] *idem* (red.), *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 64 i nast.

podatkowych wydanych w dwóch instancjach mamy do czynienia z następującymi skutkami w sferze stosunków materialnoprawnych. Otóż jeżeli wyeliminowanie z obrotu prawnego dotyczyło decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), przestaje istnieć zobowiązanie podatkowe, a więc ustaje rzeczywisty stosunek podatkowoprawny. Natomiast jeżeli wyeliminowanie z obrotu prawnego dotyczy decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.), treść stosunku podatkowoprawnego wynika wówczas najczęściej z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Skutki w sferze stosunków procesowych oraz materialnoprawnych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wywołuje również wyrok sądu administracyjnego wydany na podstawie art. 145 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którym w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i 2, czyli wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej, sąd, stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie. Wyrok wydany na podstawie art. 145 § 3 p.p.s.a. wywołuje skutki prawne tożsame z tymi, które wywołuje decyzja podatkowa wydana na podstawie art. 208 § 1 o.p., zgodnie z którym, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. W sferze stosunków procesowoprawnych wyrok taki powoduje definitywne ich zakończenie. Natomiast w sferze stosunków materialnoprawnych powoduje skutek w postaci ustania rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego lub też powoduje, że stosunek ten powraca do stanu sprzed wszczęcia postępowania podatkowego i jego treść wynika z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Patrząc z perspektywy oddziaływania wyroków sądów administracyjnych na stosunki podatkowoprawne, nie można tracić z pola widzenia rozstrzygnięć związanych z uprawnieniami merytorycznymi sądów administracyjnych, co oznacza w przypadku kontroli decyzji podatkowej, że sąd może sprawę podatkową rozstrzygnąć co do istoty samodzielnie, stwierdzając istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku (art. 145a § 3, art. 154 § 2 p.p.s.a.) lub też za pośrednictwem organu podatkowego, zobowiązując ten organ do wydania decyzji i wskazując sposób załatwienia sprawy lub rozstrzygnięcie (art. 145a § 1 p.p.s.a.).

W pierwszych dwóch wymienionych przypadkach związanych z bezpośrednim stwierdzeniem przez sąd administracyjny istnienia albo nieistnienia uprawnienia lub obowiązku wyrok sądu oddziałuje bezpośrednio na stosunki podatkowoprawne łączące podatnika z organem podatkowym. Przepisy te stanowią podstawę procesowoprawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, tak jak art. 207 § 1 o.p. stanowi

podstawę procesowoprawną decyzji podatkowej. Poprzez te regulacje sąd administracyjny w pewnym sensie przejmuje kompetencje organu podatkowego. Nieodzowne jest zatem istnienie przepisu kompetencyjnego, wyposażającego organ podatkowy w zdolność do określonego działania w formie decyzji podatkowej, a ponadto przepisu prawa podatkowego materialnego, z którego wynika określone uprawnienie lub obowiązek jednostki²⁰.

W tych przypadkach bezpośrednio oddziaływanie odnosi się wyłącznie do stosunków o charakterze materialnoprawnym, gdyż wyrok sądu administracyjnego bezpośrednio wyznacza treść rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego. Nie jest tu konieczne, a nawet możliwe, żadne działanie organu podatkowego. Z tego powodu tego rodzaju wyroki sądów administracyjnych nie oddziałują w ogóle na stosunki podatkowoprawne o charakterze proceduralnym, gdyż takie w momencie wydania orzeczenia nie istnieją. Ponadto ze względu na to, że rozstrzygnięcie sądu nie ma cech kasacyjnych, nie powoduje ono kontynuacji stosunków podatkowoprawnych o charakterze procesowym. Dlatego też nasuwa się wniosek, że wyroki sądów administracyjnych wydane na podstawie art. 145a § 3 lub art. 154 § 2 p.p.s.a. zasadniczo nie oddziałują na podatkowoprawne stosunki o charakterze procesowym.

W jeszcze inny sposób oddziałuje na stosunki podatkowoprawne wyrok sądu administracyjnego zobowiązujący organ podatkowy do wydania decyzji, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie (art. 145a § 1 p.p.s.a.). Zauważyć przede wszystkim należy, że tego rodzaju orzeczenie sądu może być wydane w przypadku, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. a lub pkt 2 p.p.s.a., czyli w następstwie uchylecia decyzji organu podatkowego ze względu na naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, lub stwierdzenia nieważności decyzji oraz jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy. Oznacza to, że sąd administracyjny zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie w następstwie uprzedniego wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji podatkowej.

Sąd wyznacza zatem w sposób precyzyjny treść stosunku podatkowoprawnego, tyle tylko, że czyni to za pośrednictwem organu podatkowego. W tym przypadku organ jest związany wskazanym przez sąd administracyjny sposobem załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięciem. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ podatkowy następuje w takiej sytuacji „pod dyktando” sądu administracyjnego.

²⁰ P. Pietrasz, *Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne a sytuacja prawna jednostki w prawie podatkowym – wybrane problemy*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5, s. 61.

IV

Pomimo iż sądy administracyjne dokonujące kontroli decyzji podatkowych nie są przez to stronami stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy i podatnika, dzięki kompetencjom orzeczniczym uregulowanym w ustawie regulującej procedurę sądownoadministracyjną mogą one w doniosły sposób ingerować w te stosunki, w tym również w ich treść.

Dokonując kategoryzacji oddziaływania wyroków sądów administracyjnych na stosunki podatkowoprawne, należy przede wszystkim wyodrębnić oddziaływanie orzeczeń kasacyjnych oraz orzeczeń rozstrzygających sprawę podatkową co do istoty.

Te pierwsze bezpośrednio oddziałują na stosunki procesowe. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji podatkowej wiąże się z koniecznością podjęcia przez organ podatkowy ponownie czynności w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i wydania takiego aktu prawnego. W sferze stosunków materialnoprawnych wyrok kasacyjny nie określa wprost treści stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy oraz podatnika, a ponadto nie oddziałuje bezpośrednio na łączący organ podatkowy i podatnika taki stosunek podatkowoprawny. Orzeczenie to oddziałuje na organ podatkowy i jego postępowanie, a ponadto dotyczy tylko pewnych elementów treści stosunku podatkowoprawnego. Jest to konsekwencją art. 153 p.p.s.a.

Z kolei te drugie bezpośrednio oddziałują na stosunki materialnoprawne. Wyrok sądu administracyjnego bezpośrednio wyznacza bowiem treść rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego (materialnego). Nie jest tu natomiast konieczne, a nawet możliwe, żadne działanie organu podatkowego, co z kolei wiąże się w zasadzie z brakiem oddziaływania tego rodzaju orzeczeń na stosunki procesowe łączące organ podatkowy oraz podatnika.

Należy również dostrzec dwa kolejne rodzaje orzeczeń sądowych, których podstawę prawną stanowią art. 145 § 3 p.p.s.a. oraz art. 145a § 1 p.p.s.a.

W przypadku pierwszej kategorii orzeczeń wyrok powoduje skutki procesowe, definitywnie kończąc postępowanie podatkowe, jednakże bez merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Natomiast w sferze stosunków materialnoprawnych wywołuje skutek w postaci ustania rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego lub też sprawia, że stosunek ten powraca do stanu sprzed wszczęcia postępowania podatkowego i jego treść wynika z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Z kolei w przypadku drugiej kategorii orzeczeń sąd wyznacza w sposób precyzyjny treść stosunku podatkowoprawnego (materialnopraw-

nego), tyle tylko, że czyni to za pośrednictwem organu podatkowego. W tym przypadku organ jest związany wskazanym przez sąd administracyjny sposobem załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcia. Obowiązkiem sądu jest w takim przypadku podjęcie wyłącznie czynności o charakterze orzeczniczym, przy czym rozstrzygnięcie to narzuca sąd administracyjny organowi podatkowemu.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2011.
- Etel L., *Prawo podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Filipek J., *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, Kraków 2003.
- Gomułowicz A., *Prawo podatkowe*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Lang J., *Pojęcie prawa administracyjnego*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2017.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Nykiel W., *Prawo podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Piątek W., *Znaczenie wykonania wyroku sądu administracyjnego*, [w:] W. Piątek (red.), *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017.
- Pietrasz P., *Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne a sytuacja prawna jednostki w prawie podatkowym – wybrane problemy*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5.
- Wróbel A., *Prawo administracyjne proceduralne*, [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowniczoadministracyjne*, Kraków 2004.
- Ziembiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.
- Zimmermann J., *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013.
- Żukowski L., *Istota i funkcje przepisów procesowych w prawie administracyjnym*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemyśl–Rzeszów 2012.

Akty prawne

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).

Streszczenie

516 W opracowaniu zadano pytanie, czy wzajemne relacje w postępowaniu sądownoadministracyjnym pomiędzy skarżącym decyzję podatkową oraz organem podatkowym a sądem administracyjnym, które zachodzą w ramach stosunku administracyjnoprawnego, w jakikolwiek sposób oddziałują na stosunki podatkowoprawne pomiędzy organem podatkowym a skarżącym, w tym zarówno materialnoprawne, jak i procesowe. Na tak postawione pytanie należy udzielić ogólnej odpowiedzi, że pomimo iż sądy administracyjne dokonujące kontroli decyzji podatkowych nie są stronami stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy i podatnika, dzięki kompetencjom orzeczniczym uregulowanym w ustawie regulującej procedurę sądownoadministracyjną mogą w doniosły sposób ingerować w te stosunki, w tym również w ich treść.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo administracyjne, decyzja podatkowa, postępowanie sądownoadministracyjne, wyrok sądu administracyjnego

Mariusz Popławski¹

Krzysztof Teszner²

Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych a zasada wyważania interesu podatnika i organu podatkowego

1. Wprowadzenie

Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, uregulowane w art. 67a–67e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³, pełnią niewątpliwie istotną funkcję. Z jednej strony dzięki użyciu tych instrumentów możliwe jest kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych ponoszonych przez podatników. Z drugiej strony zastosowanie przedmiotowych ulg wpływa na terminową realizację oraz wielkość dochodów podatkowych zasilających budżety państwa i gmin.

W piśmiennictwie zgodnie uznawano ulgi za niesamoistny element konstrukcji podatku, choć pozostający w ścisłym związku z jego elementami podstawowymi, podkreślając przy tym ich istotę jako mechanizmów zmniejszających wysokość podatku⁴, ich różnorodność z punktu widzenia funkcji i celów zakładanych przez prawodawcę oraz wadliwe unormowania

517

¹ Mariusz Popławski – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0003-1403-3033>

² Krzysztof Teszner – doktor nauk prawnych, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0002-7398-582X>

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

⁴ W tym obniżenia podstawy opodatkowania, stawek podatkowych czy ustalonej kwoty podatku, szerzej zob. W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 176; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 37.

wynikające z braku spójnej terminologii⁵. Dostrzegano przy tym brak możliwości uwzględnienia w przepisach podatkowych przez ustawodawcę, kreującego obowiązek podatkowy, wszelkich potencjalnych sytuacji faktycznych i okoliczności nadzwyczajnych uniemożliwiających zobowiązaniu w całości lub w części wywiązać się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatku. Próbując rozwiązać ten dylemat w demokratycznym państwie prawa, jako możliwe rozwiązanie wskazywano dopuszczalność korygowania konstytucyjnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu obowiązku podatkowego na podstawie innych konstytucyjnych wartości (jak zaufanie jednostki do państwa, zasady proporcjonalności⁶), przy uwzględnieniu godności człowieka⁷. Nasyceńcu prawa podatkowego wartościami ocennymi sprzyja posługiwanie się tzw. klauzulami generalnymi⁸. Bogate orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych świadczy jednak o tym, że stosowanie przepisów je kształtujących wciąż wywołuje wiele problemów praktycznych.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie podstawowych zagadnień dotyczących stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także próba odpowiedzi na pytania, czy mechanizmy te mogą zostać poprawione, np. poprzez interwencję ustawodawcy. Autorzy na wstępie niniejszego opracowania przyjęli dwie hipotezy badawcze. Zgodnie z pierwszą większość problemów dotyczących stosowania przedmiotowych instrumentów prawnych wiąże się z zastosowaniem pojęć mających charakter klauzul generalnych „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes publiczny”. Zgodnie z drugą hipotezą rezygnacja z tych pojęć lub ich zastąpienie nowymi pojęciami nie wydają się obecnie możliwe, postulować jednak należy uzupełnienie powyższych kryteriów przyznawania ulg o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego⁹.

518

⁵ Zob. W. Nykiel, *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14, 85; *idem*, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 36.

⁶ Zasada ta w prawie podatkowym jest traktowana jako ważny element ochrony praw podatnika oraz jako standard konstytucyjny. Polskie sądy administracyjne stosują zasadę proporcjonalności, dokonując wykładni prokonstytucyjnej i pronounijnej – szerzej A. Mudrecki, *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, t. 26, nr 4, s. 37 i nast.

⁷ Odnośnie do innych wartości konstytucyjnych zob. też R. Mędrzycki, *The Legal and Axiological Aspects of Preventing the Causes of Disability in the Context of a „healthy environment”*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2019, vol. 3, no. 2, s. 29 i nast.

⁸ J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 138 i nast.

⁹ Zob. także L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 360 i nast., który wskazuje, że trudno oczekiwać, aby kiedykolwiek ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji pojęć „interes podatnika” lub „interes publiczny”.

2. Cel ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ulgi podatkowe wymienione w art. 67a § 1 o.p. nie stanowią przywileju samego w sobie, ale formę pomocy udzielonej przez państwo podatnikowi po to, by poprzez zastosowanie zasady terminowego płacenia podatków nie doprowadzić do skutków niepożądanych zarówno z punktu widzenia społecznego, jak i indywidualnego, odnoszącego się do osoby podatnika oraz jego najbliższych, a także osób zależnych od podatnika¹⁰. Zasadne jest także twierdzenie, zgodnie z którym istota problemu dotyczy tego, by wskutek dochodzenia zaległości podatkowych państwo nie poniosło w efekcie kosztów większych niż w przypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia¹¹. Wskazuje się również, że celem zastosowania tych preferencji (zwłaszcza umorzenia) jest rezygnacja przez beneficjenta z dochodów podatkowych, ale rezygnacja ta musi być w odpowiednim stopniu uzasadniona¹². Zwrócono przy tym uwagę na konieczność doboru przez ustawodawcę takich przesłanek, aby z jednej strony rezygnacja ze świadczenia dawała podatnikowi szansę na przyszłość z uwagi na jego trudną sytuację, z drugiej zaś strony uznano za niezbędne określenie pewnych podstaw wskazujących na wyjątkowość odstąpienia od realizacji świadczeń podatkowych¹³.

519

3. Ważny interes podatnika i interes publiczny jako klauzule generalne

Realizując określony wyżej cel funkcjonujących w Ordynacji podatkowej ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, ustawodawca określił bardzo ogólnie kluczowe kryteria, których zaistnienie umożliwia zastosowanie wobec podatnika tych preferencji przez organ podatkowy. Są nimi przesłanki: ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego. W literaturze podkreśla się, że ustawodawca podatkowy, wprowadzając te przesłanki, zapewnia pewien stopień elastyczności prawa podatkowego poprzez zastosowanie

¹⁰ A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1968/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017/6/56.

¹¹ *Ibidem*.

¹² P. Borszowski, *Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, LEX.

¹³ *Ibidem*.

klauzuli generalnej¹⁴. Jednak z drugiej strony to właśnie zastosowanie powyższej formuły powoduje wątpliwości interpretacyjne. Niemniej należy zgodzić się z twierdzeniem, zgodnie z którym określenie w przepisach art. 67a o.p. zamkniętego katalogu okoliczności stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych spowodowałoby nadmierną kazuistyczność przepisów¹⁵. Co więcej, w praktyce dookreślenie tej regulacji nie było możliwe z uwagi na stale zmieniające się okoliczności życia społeczno-gospodarczego, w których mogą znajdować się potrzebujący wsparcia podatnicy. Trafny jest również pogląd, że bez zastosowania klauzul generalnych nie byłoby możliwe objęcie regulacjami prawnymi wszystkich zdarzeń rodzących skutki w sferze prawa podatkowego¹⁶. Wprowadzenie powyższych klauzul generalnych skutkuje tym, że dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych nie tkwią w treści przepisów prawnych, ale w założeniach ogólnych konstytucyjnie przyjętego systemu wartości¹⁷. Dzięki takiemu rozwiązaniu istnieje możliwość wsparcia podatnika w każdym przypadku, gdy będzie znajdował się w sytuacji, w której zasługuje na pomoc wierzyciela podatkowego. Organ podatkowy może i powinien bowiem odnieść sytuację podatnika do różnych czynników pozaprawnych, w tym ekonomicznych, gospodarczych czy też społecznych. Słusznie wskazuje się w literaturze przedmiotu, że użyte w Ordynacji podatkowej pojęcia „ważny interes podatnika” czy „interes publiczny” nie mają stałego zakresu treściowego¹⁸. Organy podatkowe podczas rozpatrywania poszczególnych spraw są zatem obowiązane według własnego rozeznania wypełnić te pojęcia właściwą zawartością¹⁹.

520

4. Pojęcie „ważny interes podatnika”

W literaturze przedmiotu²⁰ zwraca się uwagę, że rozpatrując ważny interes podatnika, należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne i losowe przypadki, w których podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ P. Borszowski, *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 379 i nast.

¹⁶ A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, s. 4 i nast.

¹⁷ *Ibidem*, s. 6.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibidem*, s. 4 i nast.

²⁰ Zob. A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, s. 9; A. Pakuła, *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, [w:] T. Bąkowski (red.), *Administracja i prawo*

podatkowych, ale także „zwykłe” sytuacje życiowe, materialne i gospodarcze. Dlatego ważny interes podatnika, będący jedną z przesłanek przyznawania ulg podatkowych, nie może być utożsamiany jedynie z nadzwyczajnymi trudnościami finansowymi²¹. Mogą one polegać na tym, że wysokość uzyskiwanych przez podatnika dochodów i konieczność ponoszenia wydatków (np. związanych z kosztami leczenia członków rodziny lub stanem finansowym przedsiębiorcy) nie pozwala na pełną i terminową zapłatę podatku.

Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie poglądem ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to np. utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku. Ponadto rozpatrując ważny interes podatnika, należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne (losowe), ale także jego sytuację ekonomiczną²². O istnieniu ważnego interesu podatnika decydują kryteria obiektywne. W odniesieniu do tej przesłanki niezbędne jest ustalenie sytuacji rodzinnej i majątkowej podatnika, skutków ekonomicznych, jakie wystąpią w wyniku realizacji zobowiązania dla podatnika i jego rodziny. Nie bez znaczenia pozostają również takie okoliczności, jak możliwość zarobkowania czy sytuacja zdrowotna²³. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że ważnego interesu podatnika, będącego jedną z przesłanek zastosowania ulgi, nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie jej udzielenia. Interes podatnika musi być na tyle istotny, aby jego pominięcie powodowało dla niego wyraźnie dostrzegalne negatywne skutki. W jednym z orzeczeń NSA podkreślił, że ocena ważnego interesu podatnika w sprawie nie powinna ograniczać się tylko do dochodów uzyskiwanych przez stronę. Uwzględnić również należy ilość i rozmiar zadłużenia małżonka osoby skarżącej i majątek, którym małżonkowie dysponują²⁴.

W orzecznictwie sądowym można również dostrzec wypowiedzi wskazujące na niespełnienie przesłanki ważnego interesu podatnika. Nie jest zatem wystarczającym warunkiem do umorzenia zaległości podatkowych forma organizacyjna podatnika (stowarzyszenie), którego działalność nie jest nastawiona na zysk (non profit)²⁵, brak środków na spłatę zaległości

administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia. Materiały konferencji naukowej Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego, Łódź 2000; A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013, s. 90.

²¹ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 90 i nast.

²² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08, CBOSA.

²³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Go 777/08, LEX nr 480091.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., sygn. II FSK 1431/16, CBOSA.

²⁵ *Ibidem*.

będący konsekwencją działań podatnika²⁶ czy stwierdzenie nierzetelności w rozliczaniu faktur wystawianych przez kontrahentów, które nie mogą być traktowane w kategorii zdarzeń nieprzewidywalnych. Powyższe wynika z wyjątkowego charakteru instytucji umorzenia zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, stanowiącej odstępstwo od zasady równości i powszechności opodatkowania. Zasadą pozostać musi płacenie podatków w sposób i w terminach przewidzianych przez prawo. Jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od tej reguły²⁷. Z kolei kryterium „ważnego interesu podatnika” wymaga wykazania konkretnych okoliczności, które są wyjątkowe, niezależne od woli oraz sposobu postępowania podatnika (np. klęski żywiołowe, zdarzenia losowe) i jednocześnie uniemożliwiają mu wywiązanie się z ciężących na nim obowiązków względem Skarbu Państwa, i które w żaden sposób nie mogą zostać zaspokojone bez doraźnej pomocy ze strony organów podatkowych. W orzecznictwie zauważono, że ważnego interesu podatnika, jako przesłanki umorzenia zaległości podatkowej, nie można utożsamiać z jego subiektywnym przekonaniem o potrzebie zastosowania takiej ulgi. Pojęcia tego nie można upatrywać wyłącznie w dolegliwości finansowej, jakiej doświadcza podatnik w związku z koniecznością wywiązania się z ciężących na nim zobowiązań. Obowiązek ten znajduje wyraz w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁸, który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie²⁹.

5. Rozumienie klauzuli „interes publiczny”

Wykładnia terminu „interes publiczny” wymaga uwzględnienia takich wartości, jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwo-

²⁶ Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2008 r., sygn. II FSK 676/07, LEX nr 395085.

²⁷ Por. B. Dauter w: S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 522 i nast., tezy 14, 15 oraz 18–20 i powołane tam orzecznictwo.

²⁸ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

²⁹ Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 16 maja 2005 r., sygn. III SA/Wa 80/04: „jednym z przejawów równości wobec prawa jest to, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP). Uzyskanie ulgi podatkowej jest odstępstwem od zasady równości [...] Dlatego nie można z tego odstępstwa czynić normy”.

wego, możliwość uchylania lub zmiany wadliwych decyzji ostatecznych itp.³⁰ Jest to więc dyrektywa postępowania nakazująca uwzględnianie i respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa. Użycie określenia „publiczny” oznacza, że interes ten dotyczy ogółu ludzi i jest powszechnie dostępny dla wszystkich, można się do niego odwoływać przez ustalenie celów i wartości obowiązujących w procesie stosowania prawa, jednakże nie utożsamiając go z interesem fiskalnym³¹. Należy więc identyfikować go ze sprawami mającymi doniosłe i powszechne znaczenie, z których powinny płynąć korzyści dla ogółu ludzi i im służyć³².

Przesłanka interesu publicznego była przedmiotem analizy także w orzecznictwie sądowym. Jej efektem było wyróżnienie kilku charakterystycznych zagadnień, jak określenie zwrotu „interes publiczny”, próba definiowania przez wskazanie pewnych charakterystycznych cechy, sformułowanie sytuacji wskazujących na interes publiczny, miejsce tej przesłanki w całej instytucji wraz z uwzględnieniem uznania administracyjnego, obowiązki organu podatkowego i podatnika w zakresie dowodzenia tej przesłanki. Określając charakter zwrotu „interes publiczny”, wskazuje się, że pojęcie użyte w art. 67a o.p. ma postać klauzuli generalnej, a przy tym jest tzw. pojęciem niedookreślonym. Ten rodzaj interesu, stanowiący kryterium dla właściwego użycia normy prawnej wywiedzionej ze wskazanych przepisów, musi mieć dużą wagę, doniosły charakter, wiele znaczyć dla podatnika, czyli dotyczyć w istotny sposób jego sytuacji materialnej, osobistej, rodzinnej, a w wypadku przedsiębiorców – ich źródeł dochodów, stanu posiadanego mienia itp.³³ Musi to być więc interes ważny, a nie jakkolwiek, rozumiany wyłącznie jako korzyść finansowa dla podatnika lub określonej grupy podatników, co wymaga uprzedniego rozpoznania przez organ podatkowy, że uwarunkowania załatwianej sprawy mają kwalifikowany charakter³⁴.

Odnosząc się do charakterystycznych cech, podkreślano konieczność oceny powyższej klauzuli z uwzględnieniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa, a także wyeliminowanie sytuacji, gdy rezultatem zapłaty należności będzie obciążenie Skarbu Państwa kosztami

³⁰ B. Dauter, *Komentarz do art. 67a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauer, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 407.

³¹ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 97.

³² L. Bielecki, „*Interes publiczny*” jako samoistna przesłanka w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa. Zarys zagadnienia*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010, s. 239.

³³ A. Hanusz, *Klauzule generalne...*, s. 12 i nast.

³⁴ *Ibidem*.

524 pomocy³⁵. Przy jego ocenie należy też uwzględnić zasadność obciążenia państwa, a w rezultacie całego społeczeństwa kosztami udzielonej w ten sposób pomocy, na tle sytuacji finansowej państwa. Przyjmując za trafny pogląd WSA w Warszawie³⁶, można wskazać trzy elementy umożliwiające definiowanie interesu publicznego. Po pierwsze, ocena powinna być dokonywana z uwzględnieniem i wskazaniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa (np. sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów państwa). Są to jedynie przykładowe wartości wspólne, nie można ich zatem traktować wyczerpująco. Po drugie, oceniając „interes publiczny”, należy zbadać, czy i w jakim zakresie konsekwencją dokonanej zapłaty zaległości podatkowej będzie obciążenie państwa kosztami ewentualnej pomocy. Po trzecie, przy definiowaniu interesu publicznego należy zawsze ustalić jego zakres, uwzględniając „różne aspekty wskazanych wartości”, a więc różne aspekty wartości wspólnych dla całego społeczeństwa. Pojęcie interesu publicznego jest pojęciem wielowymiarowym, pozbawionym stałej treści, która wymaga ustalenia w konkretnym przypadku.

W judykaturze podjęto się dookreślenia sytuacji wskazujących na interes publiczny. Rolę nie do przecenienia odgrywają tu zasady postępowania podatkowego, w szczególności zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.)³⁷, która wiąże się z zakazem przerzucania na podatnika uchybień rozstrzygnięć podatkowych³⁸. Może ona stanowić kierunkową dyrektywę ustalenia zakresu sytuacji dotyczących interesu publicznego na poziomie procedury podatkowej. W innym z wyroków wskazano na brak podstaw do przyznania ulgi w sytuacji, gdy podatnik nie wywiązuje się z ciężącego na nim obowiązku, z własnej woli i na skutek własnych, świadomych działań prowadzi do powstania odsetek od zaległości podatkowej. Okoliczność młodego wieku i w związku z tym nieznamomości skutków podatkowych nie przemawia za uznaniem, iż występuje przesłanka ważnego interesu podatnika, a tym bardziej przesłanka interesu publicznego, gdy nieregulowanie należności podatkowych nie jest następstwem okoliczności nadzwyczajnych³⁹. Dla oceny interesu publicznego nie mają istotnego znaczenia przyczyny, które doprowadziły do powstania stanu zaległości. W tym przypadku chodzi głównie o ko-

³⁵ P. Borszowski, *Klauzula generalna interesu publicznego...*

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2006 r., sygn. III SA/Wa 1964/05.

³⁷ W doktrynie oraz judykaturze dostrzega się związek zasady pogłębiania zaufania do organów państwa z zasadą uzasadnionych oczekiwań, zob. A. De Ambrosis Vigna, D.R. Kijowski, *The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2018, t. 23 nr 2, s. 47 oraz powołane tam orzecznictwo.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08.

³⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 września 2010 r., sygn. I SA/OI 535/10.

nieczność oceny okoliczności istniejących w momencie podejmowania decyzji, aby przesłanki interesu publicznego nie rozszerzać na okoliczności pozostające w danej relacji temporalnej do obecnej sytuacji podatnika. Należy zatem poddać ocenie sytuację podatnika w okresie podejmowania decyzji przez organ I instancji⁴⁰. W jednym z orzeczeń WSA w Warszawie skonstatował, iż w procesie stosowania prawa każdorazowo należy wziąć pod uwagę ocenę skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia respektowania tych wartości nadrzędnych, które mogą kryć się w pojęciu interesu publicznego. „Bez wątpienia dobro rodziny, a w szczególności dobro dzieci, leży w interesie publicznym”⁴¹. Dobro rodziny można zatem kwalifikować w kategoriach jednej z wartości ogólnospołecznych, do których odsyła przesłanka interesu publicznego. W podobnych kategoriach potwierdzających przesłankę interesu publicznego może być rozpoznana sytuacja, gdy podatnik pobiera zasiłki z pomocy społecznej.

Istotne miejsce w orzecznictwie sądowym zajmuje stanowisko dotyczące miejsca przesłanki interesu publicznego w konstrukcji umorzenia zaległości podatkowych. Jednoznacznie wskazuje się na jej samodzielny charakter przy stosowaniu umorzenia zaległości podatkowych, niekonkurencyjność z przesłanką ważnego interesu podatnika oraz konieczność jej ustalenia jako warunku *sine qua non* uruchomienia uznania administracyjnego. Istnieje przy tym konieczność jej odpowiedniego udokumentowania, co jest obowiązkiem organu podatkowego. W wyroku WSA w Lublinie z dnia 15 maja 2009 r.⁴² przyjęto, iż ocena, czy przesłanki umorzenia istnieją w konkretnej sprawie, może być dokonana dopiero po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego. Poprzedzać ją powinno wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.) oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycznych (art. 122 o.p.). Ocena ta musi odnosić się do aktualnej sytuacji wnioskodawców, tj. sytuacji istniejącej w dniu wydania decyzji. W innym wyroku podkreślono, iż ciężar dowodzenia, że w sprawie zachodzi ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny, obciąża stronę, która z tego faktu zamierza wywodzić dla siebie korzystne skutki prawne. Oznacza to, że to podatnik powinien aktywnie uczestniczyć w postępowaniu dowodowym i przedstawiać z własnej inicjatywy okoliczności, które przemawiają za wystąpieniem ww. przesłanki. Akcentowanie obowiązku współdziałania podatnika jest słuszne, a wynika on przede wszystkim z zasady prawdy materialnej (art. 122 o.p.)⁴³.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1652/10; podobnie WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 2 września 2008 r., sygn. I SA/Bd 109/08.

⁴¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2006 r., sygn. III SA/Wa 3134/05.

⁴² Sygn. I SA/Lu 88/09.

⁴³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Bd 903/10.

W judykaturze rzeczowo i przekonująco uzasadniono sposób rozumienia przesłanki interesu publicznego z art. 67a § 1 o.p., trafnie wskazując, że należy ją postrzegać przez pryzmat takich wartości, jak sprawiedliwość oraz zasady etyki. Odnoszenie art. 67a § 1 o.p. wyłącznie do zasady „terminowego płacenia podatków, a także do nadzwyczajnych okoliczności powstania zaległości, jest nieuprawnionym zawężeniem tego pojęcia”⁴⁴. Na aprobatę zasługuje też pogląd o niedopuszczalnym przeciwstawianiu sobie przesłanek ważnego interesu podatnika i interesu publicznego ze skutkiem negatywnym dla podatnika (nie są one wobec siebie konkurencyjne⁴⁵). Jak wyjaśnił NSA: „istnienia przesłanki interesu publicznego nie można wiązać wyłącznie z obowiązkiem ponoszenia przez podatników ciężarów publicznych, uzależniać jej ziszczenie od nadzwyczajności powstania zaległości podatkowej, ani też przeciwstawiać jej przesłance ważnego interesu podatnika”⁴⁶. Wprowadzenie do art. 67a § 1 o.p. przesłanki interesu publicznego oznacza, że ustawodawca przewidział sytuacje, w których odstępianie od dochodzenia należności podatkowych czy też rozkładanie ich na raty, odraczanie terminów płatności będzie zbieżne z tym interesem. Trafnie więc sąd skonstatował, iż ustalenie przez organ podatkowy kwestii istnienia przesłanki interesu publicznego wiąże się z koniecznością ważenia wartości w dwóch płaszczyznach, tj. zasady terminowego płacenia podatków w pełnej wysokości oraz wyjątku od tej zasady, polegającego na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej⁴⁷.

Każdorazowo rolą organu jest ustalenie, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi). W obliczu sytuacji, w których sam rachunek ekonomiczny przemawia za zastosowaniem ulgi podatkowej (np. nie ma możliwości ściągnięcia podatku w pełnej wysokości, a sytuacja ekonomiczna podatnika wyklucza możliwość radykalnej poprawy jego sytuacji finansowej), wyważając obie wartości, organ podatkowy powinien uwzględnić także inne dyrektywy, wspólne dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa itp. Ważny interes publiczny powinien być bowiem oceniony pod względem tego, jakie będą skutki odmowy przyznania ulgi w płaszczyznach życia społecznego i osobistego podatnika, który pomocy państwa może zasadnie oczekiwać⁴⁸. Uwzględnienie wniosku podatnika nie będzie więc żadnym „aktem łaski”, ale efek-

⁴⁴ A. Gomułowicz, *Glosa do wyroku NSA...*, s. 56.

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., sygn. II FSK 3325/15.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., sygn. II FSK 2474/15, CBOSA.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne...*, s. 90 i nast.

tem rzetelnej oceny, co w ustalonych realiach stanu faktycznego będzie z punktu widzenia społecznego korzystniejsze: zastosowanie ulgi czy też odmowa uwzględnienia żądania strony⁴⁹. Za jeden z aspektów interesu publicznego należy uznać też minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, w obliczu konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych. Sytuacja, w której spłata zaległości spowoduje konieczność sięgania np. przez zwolnionych pracowników podatnika do środków pomocy państwa (zasiłki dla bezrobotnych, pomoc społeczna), nie jest zgodna z interesem publicznym. Ochrona interesu publicznego oznacza tylko dbałość o priorytetowe regulowanie należności publiczno-prawnych, lecz również minimalizowanie wydatków z budżetu państwa, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych⁵⁰.

6. Zasada wyważania interesu podatnika i organu podatkowego jako czynnik wspomagający kryteria przyznawania ulg w spłacie

527

W doktrynie coraz częściej dostrzega się potrzebę stworzenia w Ordynacji podatkowej mechanizmów, które prowadziłyby do równoważenia interesu publicznego i interesu podatnika⁵¹. W obecnym stanie prawnym mamy do czynienia jedynie z zasadą orzeczniczą o charakterze typowo procesowym, która rzadko ma przełożenie na działanie organów podatkowych i załatwianie spraw podatkowych. Propozycja nadania jej charakteru normatywnego – jako zasada wyważania interesów – została zawarta w art. 26 projektu nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe wyważają słuszny interes zobowiązanego oraz interes publiczny⁵².

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., sygn. II FSK 3325/15.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 486/18, LEX nr 2977071.

⁵¹ Zob. L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 363 i nast.; J. Orłowski, *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych niebędącej pomocą publiczną*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 184; *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa, 6.05.2015, s. 6, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/1/12274851/12300341/12300342/dokument175319.pdf> (dostęp: 14.08.2017).

⁵² Nowa ordynacja podatkowa. Projekt z dnia 23 maja 2017 r.

W naszej ocenie respektowanie tej zasady będzie miało ogromne znaczenie w postępowaniach dotyczących przyznawania ulg w spłacie podatku. Stosując ją, organ podatkowy powinien uwzględnić różne czynniki dotyczące podatnika i wierzyciela podatkowego⁵³. Może zatem przyjąć różne kryteria wyboru, np. uwzględnić okoliczności społeczne, ekonomiczne, dotychczasową postawę podatnika w zakresie wywiązywania się z obowiązków daninowych, okoliczności powstania zaległości podatkowych itd.⁵⁴ Ponadto naruszenie tej zasady nastąpi, gdy ulgi w spłacie będą lekkomyślnie stosowane wobec podatnika, gdyż zostanie wówczas naruszony interes publiczny, rozumiany m.in. jako potrzeba gromadzenia dochodów podatkowych. Organ podatkowy przyznający ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych musi mieć bowiem na względzie to, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik nie był pochopnie z niego zwalniany⁵⁵.

528

Kolejnym aspektem realizacji tej zasady jest możliwość spojrzenia w szerszym kontekście na sytuację podatnika, tak aby badając przesłankę ważnego interesu podatnika, nie skupiać uwagi wyłącznie na jednej okoliczności, np. jego chorobie. Przykładowo: zwrócono uwagę, że chociaż choroba nowotworowa jest niewątpliwie istotnym zdarzeniem, które należy uwzględnić w procesie decyzyjnym o przyznaniu lub odmowie przyznania ulgi, to jednak nie stanowi ona samoistnie podstawy do umorzenia zaległości podatkowych⁵⁶. Podobnie powódź, będąca zdarzeniem losowym, na które podatnik nie miał wpływu, nie ma związku z powstaniem zaległości podatnika, które wystąpiły dwa lata wcześniej⁵⁷. Wreszcie, weryfikując możliwość zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z uwagi na kryterium interesu publicznego, uwzględnienie przedmiotowej zasady może eliminować ponoszenie konsekwencji przyznania ulg wyłącznie przez państwo. Przy ustaleniu istnienia interesu publicznego sytuacja budżetowa państwa nie jest bez znaczenia, należy zatem wyeliminować sytuacje, w których rezultatem zastosowania ulgi będzie obciążenie tylko Skarbu Państwa kosztami pomocy⁵⁸.

⁵³ Szerzej L. Etel, M. Popławski, *Weighing the interest of the obliged and the public interest in the Polish tax law*, [w:] E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (red.), *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Białystok–Wilnius 2018, s. 423 i nast.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., sygn. II FSK 2474/15.

⁵⁵ Wyrok WSA w Katowicach z dnia 21 marca 2001 r., sygn. I SA/Ka 577/00.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r., sygn. II FSK 1842/10.

⁵⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1464/09, LEX nr 600916.

⁵⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2014 r., sygn. III SA/Wa 1410/09.

7. Podsumowanie

Stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wywołuje liczne problemy interpretacyjne. Jak wykazaliśmy, większość z problemów związanych z praktycznym stosowaniem instrumentów prawnych unormowanych w art. 67a–67b o.p. wiąże się z zastosowaniem przez prawodawcę pojęć niedookreślonych i z nadaniem im charakteru klauzul generalnych – „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”. Nie ulega wątpliwości, że taki zabieg legislacyjny umożliwia elastyczne stosowanie prawa, dając organowi podatkowemu działającemu w granicach uznania administracyjnego margines swobody wyboru określonego rozstrzygnięcia w każdej indywidualnej sprawie. Stąd wydaje się, że rezygnacja czy zastąpienie powyższych zwrotów innymi (bardziej odpowiednimi) nie jest obecnie możliwe. Nie jest również możliwa w zmieniającej się rzeczywistości społecznej i gospodarczej identyfikacja wszystkich sytuacji i zdarzeń mogących stanowić przesłankę zastosowania ulgi w spłacie oraz zamknięcie ich w ramach przepisu prawa.

W naszej ocenie należy *de lege ferenda* postulować uzupełnienie kryteriów przyznawania ulg o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego. Z jej istoty wynika bowiem, że powinna być ona także brana pod uwagę w kontekście stosowania przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że działanie organu podatkowego realizowane na podstawie przepisu prawa podatkowego powinno być weryfikowane przez pryzmat tej zasady⁵⁹, jeśli przepis ten daje organowi podatkowemu jakiegokolwiek pole uznania administracyjnego.

529

Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Bielecki L., „*Interes publiczny*” jako samoistna przesłanka w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa. Zarys zagadnienia*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010.
- Borszowski P., *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.

⁵⁹ L. Etel, M. Popławski, *Weighing the interest...*, s. 423 i nast.

- Borszowski P., *Klauzula generalna interesu publicznego w regulacji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – omówienie orzecznictwa*, LEX.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.
- Dauter B., *Komentarz do art. 67a o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- De Ambrosis Vigna A., Kijowski D.R., *The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2018, t. 23, nr 2.
- Etel L., Popławski M., *Weighing the interest of the obliged and the public interest in the Polish tax law*, [w:] E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan (red.), *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, Białystok–Vilnius 2018.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Gomułowicz A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r.*, II FSK 1968/14, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017/6/56.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.
- Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa, 6.05.2015, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/1/12274851/12300341/12300342/dokument175319.pdf> (dostęp: 14.08.2017).
- Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, [w:] S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003.
- Mędrzycki R., *The Legal and Axiological Aspects of Preventing the Causes of Disability in the Context of a „healthy environment”*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2019, vol. 3, no. 2.
- Mudrecki A., *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2021, t. 26, nr 4.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Orłowski J., *Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych niebędącej pomocą publiczną*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009.
- Pakuła A., *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, [w:] T. Bąkowski (red.), *Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia. Materiały konferencji naukowej Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Łódź 2000.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).


Streszczenie

W opracowaniu poddano analizie problematykę stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Mechanizm tych preferencji jest formą pomocy udzielonej podatnikowi, jednak rezygnacja przez państwo ze świadczeń podatkowych powinna być w odpowiednim stopniu prawnie uzasadniona. Większość problemów dotyczących stosowania – przyjętego w ogólnym prawie podatkowym – instrumentów prawnych kształtujących powyższe preferencje wynika z zastosowania klauzul generalnych „ważny interes podatnika” oraz „ważny interes publiczny”. Wprowadzenie tych przesłanek wpływa wprawdzie na elastyczne stosowanie prawa podatkowego oraz wyboru konsekwencji prawnych w zależności od zachodzących zdarzeń, ale jednocześnie powoduje poważne wątpliwości interpretacyjne w judykaturze. Aktualnie rezygnacja z klauzul generalnych lub ich zastąpienie nowymi pojęciami nie wydają się możliwe. Nie oznacza to jednak aprobaty dla biernej postawy ustawodawcy. Autorzy dostrzegają potrzebę jego interwencji oraz poprawy obowiązującego mechanizmu. Kryteria przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych powinny być uzupełnione o dodatkowy czynnik, tj. o zasadę wyważania interesu podatnika i organu podatkowego.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa, Ordynacja podatkowa, klauzule generalne, ważny interes podatnika, interes publiczny

*Andrzej Punczewicz*¹

*Magdalena Pieślak*²



**Zwiększenie zaufania
do administracji podatkowej oraz
refleksja nad docelową strukturą
dochodów podatkowych sektora
publicznego jako jedno z wyzwań
współczesnego prawa podatkowego**

1. Wprowadzenie

533

Problematyka wyzwań współczesnego prawa podatkowego jest na tyle szeroka, że – w ocenie autorów – wymaga w pierwszej kolejności pewnego zawężenia i skupienia na wybranych aspektach tematu. W tym kontekście autorzy opracowania wskazują, że przedmiotem ich zainteresowania są w pierwszej kolejności wyzwania, z którymi – zarówno w kontekście trendów globalnych, jak i lokalnych uwarunkowań – w najbliższych latach trzeba będzie zmierzyć się w Polsce. Na podstawie subiektywnej oceny autorzy chcieliby w tym opracowaniu skoncentrować się na dwóch z nich:

- 1) zwiększeniu zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową;
- 2) zmianie struktury dochodów podatkowych sektora publicznego.

¹ Andrzej Punczewicz – założyciel i partner zarządzający CRIDO, doradca podatkowy, absolwent Executive MBA University of Chicago Booth School of Business. Członek polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA), w którym w latach 2014–2016 pełnił funkcję prezesa.

² Magdalena Pieślak – starszy menedżer w CRIDO, radca prawny.

2. Zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową

Niewątpliwym wyzwaniem współczesnego prawa podatkowego z polskiej perspektywy jest zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową.

Wysiłki w kształtowaniu relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, opartej na takich filarach jak zaufanie, wzajemne zrozumienie i transparentność, nie są chwilową „modą”, ale zauważalnym światowym trendem, w którego kierunku dążą nie tylko polskie, ale i zagraniczne organy podatkowe. Na przestrzeni lat rozwiązania mające na celu pogłębianie zaufania i współpracy na linii organ podatkowy – podatnik (tzw. *cooperative compliance*) zyskiwały na znaczeniu³. Zauważono bowiem, iż rozwiązania ze sfery *cooperative compliance* przynoszą tak pożądane z perspektywy systemu podatkowego rezultaty, jak zwiększenie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatnika i zarazem zmniejszenie kosztów jego obsługi przez aparat skarbowy.

Jednocześnie chyba każdy zgodzi się ze stwierdzeniem, iż poziom zaufania do aparatu skarbowego w Polsce pozostaje na stosunkowo niskim poziomie. Takie podejście do organów podatkowych wynika po części z kontekstu historycznego – w tym zakresie należy wspomnieć o czasach zaborów i toczących się walkach z zaborcami polskich ziem, a także o późniejszym okresie komuny, kiedy wrogiem był cały „system”.

Jednak niski poziom zaufania do aparatu skarbowego nie jest jedynie pokłosiem trudnej historii naznaczonej walką z systemem, ale również wynikiem działań organów podatkowych podejmowanych już w czasach wolnej Polski, w tym w ostatnich latach. Stawiając sobie za cel zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową, warto zastanowić się z jednej strony nad tym, jakich działań i zachowań należy się zdecydowanie wystrzegać, gdyż mają destrukcyjny wpływ na poziom zaufania względem aparatu skarbowego, a z drugiej strony nad tym, w jaki sposób pewne czynności przeprowadzać i komunikować, aby wzmacniać relacje podatników z organami podatkowymi i budować profesjonalny wizerunek aparatu podatkowego. Jednocześnie trzeba wyraźnie

³ B.S. Frey, *Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham 1997, s. 51: „The economic approach to taxation has centred on deterrence, following the influential article by Allingham and Sandmo (1972) based on Becker’s theory of crime (1968). Recently, the perspective has changed. Thus Slemrod summarizes his authoritative book on Why People Pay Taxes [...] by stating: ‘[...] there [...] is a change in perspective away from deterring noncompliance toward positive encouragement for compliance – and emphasis on the ‘carrot’ for compliance rather than ‘stick’ for noncompliance”.

podkreślić, iż budowanie zaufania do administracji podatkowej należy rozpatrywać jako proces – złożony, żmudny i z natury rzeczy rozciągający w czasie.

2.1. Przykłady działań dewastujących zaufanie do aparatu podatkowego

Przede wszystkim należy wskazać na sposób wdrożenia radykalnych, bardzo istotnie wpływających na biznes zmian podatkowych, takich jak na przykład przepisy o podatku u źródła. Fundamentalne zmiany w zakresie poboru podatku u źródła zostały wprowadzone ustawą, która w ekspresowym tempie przeszła przez proces legislacyjny. Jednocześnie reforma została po części wstrzymana poprzez regularne publikowanie rozporządzeń o odroczeniu stosowania art. 26 ust. 2e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ oraz art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵. Oczywiście nie można również zapomnieć o tym, iż do dziś nie opublikowano finalnych objaśnień w zakresie nowych regulacji dotyczących podatku u źródła, pomimo iż projekt objaśnień został opublikowany już ponad 3 lata temu (19 czerwca 2019 r.)⁶. Nowy reżim podatku u źródła wszedł zaś w pełni w życie dopiero 1 stycznia 2022 r., a i tak już w nieco zmodyfikowanej formie.

Kolejny przykład działania rażąco podważającego zaufanie do administracji podatkowej, a także ewidentnie osłabiającego możliwości planowania przez biznes, to sposób wprowadzenia przepisów wprowadzających opodatkowanie spółek komandytowych. Oczywiście szybkie procedowanie zmian w niektórych przypadkach (przykładowo w sytuacji istnienia ewidentnych luk podatkowych) może spotkać się ze zrozumieniem i społeczną akceptacją. Niemniej taki sposób postępowania jest trudny do zaakceptowania w sytuacji wprowadzania istotnych zmian w zakresie opodatkowania jednej z ważnych form prawnych prowadzenia działalności gospodarczej, tym bardziej że – wbrew uzasadnieniu projektowanych zmian – dane nie wskazują na to, by spółki komandytowe były wykorzystywane w międzynarodowych schematach optymalizacji podatkowej⁷. Szybkość, z jaką weszły w życie przepisy dotyczące opodat-

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.

⁶ W dniu 28 września 2023 r. Ministerstwo Finansów opublikowało kolejny projekt objaśnień.

⁷ CRIDO, *Objęcie spółek komandytowych CIT zwiększy obciążenia kilkudziesięciu tysięcy polskich przedsiębiorców*, 2020, https://crido.pl/press_info/objecie-spolek-komandytowych-

kowania spółek komandytowych, prowadzi do dewastacji zaufania do administracji podatkowej (niewiele w tej kwestii zmieniło wprowadzenie możliwości podjęcia decyzji o stosowaniu znowelizowanych przepisów od 1 maja 2021 r., tj. quasi-odroczenia momentu wejścia w życie przepisów o cztery miesiące).

Jako kolejny przykład warto wskazać stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), konsekwentnie odmawiającego wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR) w związku z uznaniem, iż całość regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych ma charakter proceduralny i nie może być przedmiotem wniosku o interpretację. Trudno jest merytorycznie zaakceptować takie stanowisko Dyrektora KIS. Wątpliwości co do prawidłowości takiego stanowiska zaczęły wyrażać wojewódzkie sądy administracyjne (pomimo iż początkowo zapadały wyroki niekorzystne dla podatników). Naczelny Sąd Administracyjny, pochylając się nad kwestią wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR, konsekwentnie wskazuje, że pytania dotyczące raportowania schematów podatkowych mogą mieścić się w pojęciu materialnego prawa podatkowego, a tym samym być przedmiotem interpretacji indywidualnej⁸. Na marginesie – chyba każdy jeszcze pamięta początki uruchomionej przez Ministerstwo Finansów witryny internetowej przeznaczonej do generowania informacji o schematach podatkowych i ilość niedoskonałości, jakimi była obarczona⁹.

Jeszcze innym przykładem może być wprowadzenie obowiązków w zakresie sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej w świetle wydanego przez Ministerstwo Finansów komunikatu¹⁰, zgodnie z którym podatnicy zostali zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji za 2020 r. w terminie do 31 grudnia 2021 r. Biorąc pod uwagę literalną wykładnię art. 27c u.p.d.o.p., podstawową zasadę niedziałania prawa wstecz i osadzenie wprowadzanego obowiązku w szerszym kontekście *cooperative compliance*, trudno dojść do

cit-zwiekszy-obciazenia-kilkudziesieciu-tysiecy-polskich-przedsiębiorców/ (dostęp: 3.11.2022).

⁸ Por. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20; z dnia 8 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4548/21; z dnia 16 lutego 2022 r., sygn. III FSK 4150/21.

⁹ P. Toński, H. Klekowicz, T. Koterbski, *Wybrakowane narzędzie MF do przesyłania MDR – o praktycznych problemach raportowania*, 2019, <https://crido.pl/blog-taxes/wybrakowane-narzedzie-do-przesylania-mdr-problemy-raportowania/> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁰ Ministerstwo Finansów, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 3.11.2022).

wniosków zbieżnych ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów. Ponadto ustawa wprowadzająca ww. obowiązek została ogłoszona 30 listopada 2020 r., tak więc na miesiąc przed wejściem w życie przepisów podatkicy dowiedzieli się o nowym obowiązku. Co więcej, przyjęcie, iż podatnik powinien opublikować informację o realizowanej strategii podatkowej już za 2020 r. (a więc za okres, w którym nie było obowiązku jej posiadania) w istotny sposób deprecjonuje znaczenie strategii podatkowej. Trudno nie traktować chaosu wokół tego obowiązku jako skutku nieskoordynowanego działania Ministerstwa Finansów, gdzie na „ostatnią chwilę” nałożono na podatników z mocą wsteczną dodatkowy obowiązek.

Krytycznie należy również odnieść się do sposobu procedowania pakietu nowelizacji ustaw podatkowych zwanego „Polskim Ładem”, zawierającego wiele zmian o charakterze systemowym. Projekt tej obszernej nowelizacji wpłynął do Sejmu 8 września 2021 r., ustawa została opublikowana 23 listopada 2021 r., a większość przepisów zaczęła obowiązywać już od 1 stycznia 2022 r. Dynamika prac, a także krótki okres *vacatio legis* skutkowałą dużym chaosem wśród podatników, w tym m.in. problemami z kalkulacją kwot wynagrodzenia pracowników. Ponadto o braku spójności regulacji świadczy także fakt, iż zmiany „Polskiego Ładu” następowały już w trakcie trwania roku podatkowego, nierzadko ze skutkiem wstecznym¹¹.

Na koniec na marginesie warto tylko wspomnieć, iż częste zmiany w zakresie struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego, niedające podatnikom choćby minimalnego czasu na dostosowanie, również nie służą budowaniu zaufania względem administracji podatkowej.

Analizując powyższe przykłady działań podejmowanych przez administrację podatkową, z łatwością można zidentyfikować pewne cechy wspólne. Przede wszystkim każda z ww. zmian była wprowadzana z rążąc krótkim wyprzedzeniem, minimalnym *vacatio legis* – niepozwalającym na odpowiednie przygotowanie biznesu do nowego otoczenia prawno-podatkowego. Należy z całą stanowczością podkreślić, iż nawet jeśli formalnie dana zmiana jest wprowadzana z odpowiednim wyprzedzeniem, to warto zastanowić się nad jej przełożeniem na kwestie biznesowe. Innymi słowy, przy ustalaniu terminu wprowadzania jakichkolwiek zmian w przepisach podatkowych należy zawsze rozważyć czas konieczny na działania dostosowawcze po stronie przedsiębiorców. Uwzględniając tę perspektywę, trudno na przykład zaakceptować sytuację, w której przepisy wprowadzające opodatkowanie spółek komandytowych wchodzi w życie szybciej niż po 12 miesiącach od dnia ich opublikowania.

¹¹ Ponadto ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180) wprowadzono kolejne zmiany (tzw. Polski Ład 3.0), wchodzące w życie 1 stycznia 2023 r.

Kolejną istotną kwestią jest to, iż podatnicy, analizując stanowiska wyrażane przez administrację skarbową, nie powinni odnosić wrażenia, iż administracja podatkowa dokonuje takiej interpretacji prawa, która jest dla niej „wygodna”, bez poszanowania przyjętych zasad wykładni prawa. Takie wrażenie sprawiałoby chociażby stanowisko Dyrektora KIS dotyczące odmowy wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR. Analogiczną tendencję można było zaobserwować w odniesieniu do wniosków o wydanie interpretacji w zakresie IP BOX – Dyrektor KIS odmawiał interpretacji definicji działalności B+R w odniesieniu do konkretnych przykładów prac. Tego rodzaju podejście również nie spotkało się z aprobatą NSA¹².

Inną kwestią jest opracowywanie i publikowanie przez administrację podatkową objaśnień podatkowych. Co do zasady publikowanie objaśnień należy ocenić pozytywnie, o ile objaśnienia takie wnoszą wartość dodaną, tzn. są jasne i rzeczywiście przyczyniają się do wyjaśnienia ewentualnych wątpliwości co do określonych przepisów. Przeglądając natomiast komentarze i artykuły w prasie branżowej¹³ w odniesieniu do wydanej interpretacji ogólnej dotyczącej kart paliwowych¹⁴, nie sposób uznać, by interpretacja ta spełniła cel, w jakim została wydana, tj. zapewniała jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

538

2.2. Przykłady działań wzmacniających zaufanie do aparatu podatkowego

Z drugiej strony warto rozważyć, jakie w ostatnim czasie podjęto działania budujące zaufanie do administracji podatkowej. Co do zasady na aprobatę zasługuje aktywność administracji podatkowej w mediach społecznościowych i – przykładowo – wydawanie komunikatów w formie tzw. tweetów, z tym istotnym zastrzeżeniem, iż takie komunikaty są cennym i łatwo dostępnym źródłem informacji, ale nie są źródłem prawa. W związku z tym aktywności w mediach społecznościowych powinna towarzyszyć równoległa aktywność w publikowaniu aktów prawnych (oczywiście dokonywana z odpowiednim wyprzedzeniem).

¹² „Nie można żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność B+R” – por. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 r., sygn. II FSK 1049/21.

¹³ Przykładowo: T. Moszczyński, *Karty paliwowe – interpretacja ogólna ministerstwa finansów*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2021, <https://www.rp.pl/VAT/303169971-Karty-paliwowe--interpretacja-ogolna-ministerstwa-finansow.html?cid> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁴ Interpretacja ogólna nr PT9.8101.3.2020 Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 15 lutego 2021 r.

Na pozytywną ocenę w kontekście zwiększania zaufania do administracji podatkowej zasługuje podejmowanie przez nią dialogu z biznesem. Dobrym przykładem powyższego była organizacja przez Ministerstwo Finansów szerokich konsultacji w ramach prac nad założeniami i kształtem Programu Współdziałania w Polsce. Co więcej, wiele uwag i sugestii zgłoszonych m.in. przez ekspertów Business Centre Club zostało uwzględnionych w finalnych regulacjach dotyczących tego programu. Jakkolwiek sama ocena funkcjonowania tej stosunkowo nowej instytucji byłaby na ten moment przedwczesna, niewątpliwie wzięcie pod uwagę głosów przedsiębiorców w procesie jej tworzenia stwarza szansę na sukces całego przedsięwzięcia.

Zwiększeniu zaufania mogłoby służyć również wykorzystanie w relacjach pomiędzy podatnikami i administracją podatkową osiągnięć ekonomii behawioralnej (dziedziny nauki łączącej dokonania ekonomii oraz psychologii). W tym zakresie wydaje się, że pewne elementy ekonomii behawioralnej są już wykorzystywane w ramach obecnej polityki podatkowej. Przykładowo: zauważalna w ostatnich czasach stała się tendencja do określania nowo wprowadzanych obciążeń mianem „opłat” (ewentualnie „danin”), a nie podatków, mimo braku faktycznych różnic. W Polsce zostały już wprowadzone: opłata cukrowa, opłata od sprzedaży napojów alkoholowych w opakowaniach o objętości nieprzekraczającej 300 ml czy danina solidarnościowa.

539

Ponadto w debacie publicznej łatwo obecnie znaleźć liczne odwołania do poczucia odpowiedzialności społecznej. Przykładowo: komunikat dotyczący pomysłu zmniejszenia odliczenia w PIT składki zdrowotnej został uzupełniony przez wskazanie celu, na jaki dodatkowe środki miałyby być przeznaczone – jak określono, zmiany skutkowałyby wyższymi dochodami NFZ i w konsekwencji poprawą jakości służby zdrowia. Taki sposób komunikowania zmian – zawierający wskazanie celu, jakim dana zmiana ma służyć – wpisuje się właśnie w dorobek ekonomii behawioralnej.

3. Zmiana struktury dochodów podatkowych Skarbu Państwa

Drugie wyzwanie dla współczesnego prawa podatkowego stanowi zmiana struktury dochodów podatkowych sektora publicznego. Dochody podatkowe budżetu państwa pochodzą przede wszystkim z wpływów z podatków pośrednich: VAT oraz akcyzy (zgodnie z danymi za 2019 r. wpływy z VAT i akcyzy stanowiły odpowiednio 49,25% oraz 19,71%

dochodów podatkowych Skarbu Państwa¹⁵). Działania uszczelniające VAT podjęte w latach 2016–2017 pozwoliły istotnie ograniczyć lukę VAT¹⁶. Niemniej proste rezerwy uszczelniania VAT zostały wyczerpane (innymi słowy – dalsze uszczelnianie systemu VAT wymagałoby skupienia się na licznych drobnych transakcjach).

W tym kontekście warto zwrócić uwagę, że w gospodarkach rozwiniętych państw Europy Zachodniej¹⁷ dużo większe znaczenie mają wpływy z podatków dochodowych i majątkowych.

W tym kontekście podkreślić należy, iż fundamentalną, aczkolwiek szerzej nieodnotowaną zmianą w ciągu ostatnich lat – w kontekście wpływu na wysokość dochodów budżetowych z poszczególnych podatków – było ograniczenie odliczalności kosztów usług niematerialnych oraz kosztów finansowania, skutkujące podniesieniem w istotny sposób poziomu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych¹⁸. Co prawda istotność ww. zmian może nie znajdować jeszcze odzwierciedlenia w wynikach budżetowych, m.in. ze względu na trwającą od marca 2020 r. pandemię COVID-19, ale nie ulega wątpliwości, iż rozwiązania te w zauważalny sposób podwyższyły efektywną stawkę podatkową podatku dochodowego od osób prawnych. Także wiele innych działań podejmowanych w ostatnich latach, w tym wprowadzenie klauzuli GAAR, było ukierunkowanych na podwyższenie efektywnej stawki podatkowej i w rezultacie zwiększenie wpływów z podatków dochodowych. Zastanawiając się nad przyszłą strukturą wpływów budżetowych, nie sposób nie odnieść się do reform podatkowych w ramach tzw. Polskiego Ładu. W tym kontekście nie wydaje się, że zapowiedzi rządzących, iż planowa-

540

¹⁵ Obliczenia na podstawie: Serwis Ministerstwa Finansów, *Dochody i wydatki*, 2023, <https://www.podatki.gov.pl/z-twoich-podatkow/dochody-i-wydatki-z-twoich-podatkow/> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁶ M. Wieteska (red.), P. Arak, K. Kutwa, J. Sarnowski, P. Selera, Polski Instytut Ekonomiczny, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, „Policy Paper” 2019, nr 1, s. 12, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf (dostęp: 3.11.2022).

¹⁷ Por. przykładowo OECD, *Revenue Statistics 2020 – France*, 2020, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-france.pdf> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁸ Co prawda, począwszy od 1 stycznia 2022 r., uchylono art. 15e u.p.d.o.p., przewidujący limit kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Jednakże ustawa wprowadzająca tzw. Polski Ład, uchylając art. 15e u.p.d.o.p., włączyła jednocześnie tę regulację do przepisów definiujących minimalny podatek dochodowy, w którym do wyliczenia podstawy opodatkowania należy uwzględnić między innymi dokładnie te same koszty usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Ustawą z dnia 7 października 2022 r. (tzw. Polski Ład 3.0) podatek ten został zawieszony na dwa lata oraz wprowadzono zmiany w jego konstrukcji, efektywnie więc podatek ten obowiązuje od 1 stycznia 2024 r.

ne zmiany podatkowe mają pozostać neutralne dla budżetu¹⁹, znajdują odzwierciedlenie w rzeczywistości.

Wydaje się, iż obecnie w przestrzeni publicznej nie ma głębszej, poważnej dyskusji, a tym bardziej decyzji w zakresie tego, jaka byłaby najwłaściwsza struktura dochodów podatkowych sektora publicznego przy założeniu potrzeby osiągnięcia określonych wpływów budżetowych pozwalających na funkcjonowanie państwa na odpowiednim poziomie. Jeśli okazałoby się, iż obecna struktura dochodów podatkowych wymaga głębszej zmiany, to z założenia taka zmiana będzie rodzić liczne napięcia. Ponadto należy pamiętać o tym, iż każda struktura dochodowa ma określone implikacje. Przykładowo: niewątpliwie jest to, że opodatkowanie konsumpcji w znaczącym stopniu zwiększa obciążenia osób mniej zarabiających. Reasumując, wydaje się, iż najwyższa pora na pogłębioną refleksję nad strukturą wpływów budżetowych Skarbu Państwa i dojrzałą dyskusję o tym, czy nie jest konieczne dążenie do zmian w tej strukturze. Wbrew oczekiwaniom tzw. Polski Ład (zarówno w wersji 1.0, 2.0, jak i 3.0) – procedowany w ekspresowym tempie – nie stał się przyczynkiem do takiej dyskusji.

4. Podsumowanie

Zwiększenie zaufania na linii podatnik – organ podatkowy jawi się jako niewątpliwie wyzwanie dla polskiego systemu podatkowego. Pozostaje mieć nadzieję, iż w przyszłości nie będziemy świadkami powielania błędów z ostatnich lat w postaci wprowadzania zmian podatkowych „na ostatnią chwilę”, braku odpowiedniej komunikacji czy publikowania objaśnień podatkowych mnożących – wbrew założeniu – wątpliwości co do rozumienia określonych przepisów. Jednocześnie podejmowanie takich działań jak dialog z biznesem czy wykorzystywanie dorobku ekonomii behawioralnej może skutkować polepszeniem relacji pomiędzy podatnikiem i administracją podatkową, a także wzrostem zaufania oraz chęci współpracy pomiędzy obiema stronami.

Ponadto wydaje się, iż w Polsce potrzebna jest głęboka analiza i publiczna debata w zakresie kształtowania struktury wpływów budżetowych Skarbu Państwa i ewentualnych zmian w tej strukturze. Dyskusja

¹⁹ G. Osiecki, M. Chądzyński, *Tadeusz Kościński: Split payment dla wszystkich faktur? To możliwe [WYWIAD]*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 30.03.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8131547,tadeusz-koscinski-split-payment-dla-faktur-otwarcie-gospodarki-wywiad.html> (dostęp: 3.11.2022).

ta niewątpliwie będzie trudna w związku z potrzebą wyważenia wielu funkcji społeczno-gospodarczych systemu podatkowego, niemniej wydaje się nieodzowna.

Bibliografia

CRIDO, *Objęcie spółek komandytowych CIT zwiększy obciążenia kilkudziesięciu tysięcy polskich przedsiębiorców*, 2020, https://crido.pl/press_info/objecie-spolek-komandytowych-cit-zwiekszy-obciazenia-kilkudziesieciu-tysiecy-polskich-przedsiębiorców/ (dostęp: 3.11.2022).

Frey B.S., *Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham 1997.

Ministerstwo Finansów, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 3.11.2022).

Moszczyński T. *Karty paliwowe – interpretacja ogólna ministerstwa finansów*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2021, <https://www.rp.pl/VAT/303169971-Karty-paliwowe---interpretacja-ogolna-ministerstwa-finansow.html?cid> (dostęp: 3.11.2022).

542 OECD, *Revenue Statistics 2020 – France*, 2020, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-france.pdf> (dostęp: 3.11.2022).

Osiecki G., Chądzyński M., *Tadeusz Kościński: Split payment dla wszystkich faktur? To możliwe [WYWIAD]*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 30.03.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8131547,tadeusz-koscinski-split-payment-dla-faktur-otwarcie-gospodarki-wywiad.html> (dostęp: 3.11.2022).

Serwis Ministerstwa Finansów, *Dochody i wydatki*, 2023, <https://www.podatki.gov.pl/z-twoich-podatkow/dochody-i-wydatki-z-twoich-podatkow/> (dostęp: 3.11.2022).

Toński P., Klekowicz H., Koterbski T., *Wybrakowane narzędzie MF do przesyłania MDR – o praktycznych problemach raportowania*, 2019, <https://crido.pl/blog-taxes/wybrakowane-narzedzie-do-przesylania-mdr-problemy-raportowania/> (dostęp: 3.11.2022).

Wieteska M. (red.) Arak P., Kutwa K., Sarnowski J., Selera P., *Polski Instytut Ekonomiczny, Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018, „Policy Paper” 2019, nr 1*, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf (dostęp: 3.11.2022).

Akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.).

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180).

Streszczenie

Przedmiotem zainteresowania autorów opracowania są wyzwania, z którymi w najbliższych latach trzeba będzie zmierzyć się w Polsce. Na podstawie subiektywnej oceny autorzy koncentrują się na dwóch z nich: zwiększeniu zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową oraz zmianie struktury dochodów podatkowych sektora publicznego.

Słowa kluczowe: zasada zaufania, dochody sektora publicznego, system podatkowy

*Jan Rudowski*¹

Sądowa kontrola zastosowania w praktyce instrumentów prawnych, których celem jest uszczelnienie poboru podatków – na wybranych przykładach

1. Istota sądowej kontroli rozstrzygnięć wydawanych przez organy administracji

545

Na gruncie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² prawo do sądu zostało wyrażone wprost w art. 45 ust. 1 oraz zagwarantowane w art. 77 ust. 2. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Artykuł 77 ust. 2 stanowi zaś, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej do dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Na treść tak ukształtowanego prawa do sądu składają się trzy uprawnienia, a mianowicie: a) prawo dostępu do sądu (prawo uruchomienia procedury), b) prawo do korzystania z rzetelnej procedury sądowej (zgodnej z wymogami sprawiedliwości i jawności) oraz c) prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia)³. Z art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika wola ustawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Zakres przedmiotowy tego prawa obejmuje spory

¹ Jan Rudowski – prawnik, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, wiceprezes NSA, prezes Izby Finansowej NSA.

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

³ A. Zieliński, *Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006; wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 7 września 2004 r., sygn. P 4/04, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 81.

dotyczące stosunków cywilnoprawnych i administracyjnoprawnych oraz rozstrzyganie o zasadności zarzutów karnych. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu. Ustawa zasadnicza wprowadza zatem domniemanie dostępności drogi sądowej⁴. Jednocześnie zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa do sądu wyznacza art. 77 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten zakazuje ustawodawcy zamykania drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności i praw. Należy przyjąć, że zakaz ten dotyczy dochodzenia wszystkich gwarantowanych prawnie (ustawowo) wolności oraz praw podmiotowych.

Zgodnie z przedstawionymi zasadami konstytucyjnymi ukształtowany został urząd sądów administracyjnych. Stosownie bowiem do art. 184 Konstytucji Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Sama Konstytucja nie determinuje formy tej kontroli. Jak z tego wynika, prawo do określenia zakresu sądowej ochrony w dziedzinie kontroli administracji publicznej powierzono ustawodawcy, który w art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁵ oparł tę kontrolę na kryterium zgodności z prawem (legalności). Kontrola taka – jakkolwiek ukształtowana inaczej niż orzekanie w sprawach cywilnych lub karnych – odpowiada przyjętym standardom konstytucyjnym. Okoliczność, że sądy administracyjne nie oceniają celowości czy słuszności aktów administracyjnych, koncentrując się tylko na badaniu ich zgodności z prawem, nie narusza także międzynarodowych kryteriów w tym zakresie. Podkreślić bowiem wypada, że stosownie do postanowień art. 6 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności⁶, traktujących o prawie do rzetelnego procesu sądowego, każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Oparcie prawa do sądu – w sferze sądowej kontroli administracji – na podstawie legalności odpowiada zatem

⁴ Wyroki TK: z dnia 7 stycznia 1992 r., sygn. K 8/91, OTK w 1992 r., cz. I, s. 82; z dnia 8 kwietnia 1997 r., sygn. K 14/96, OTK ZU nr 2/1997, s. 122; z dnia 29 września 1993 r., sygn. K 17/92, OTK w 1993 r., cz. II, s. 308 i nast., z dnia 20 września 2006 r., sygn. SK 63/05.

⁵ Dz.U. z 2021 r., poz. 137.

⁶ Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.

kryteriom przyjętym zarówno na gruncie krajowego porządku prawnego, jak i w świetle standardów międzynarodowych⁷. Ukształtowane w ten sposób prawo do sądu w sprawach administracyjnych powinno przysługiwać każdemu obywatelowi (lub innemu podmiotowi prawnemu) w takim zakresie, w jakim chce on z prawa tego skorzystać, procedura sądownoadministracyjna powinna zapewniać możliwość zaskarżenia każdego aktu administracyjnego kształtującego sferę praw i wolności danego podmiotu, sąd administracyjny musi mieć zaś możliwość rzeczywistego (niezależnego od innych czynników) wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonego aktu lub czynności, gdy stwierdzi, że zostały wydane (podjęte) z naruszeniem prawa.

Zgodnie z omówionymi regułami ustrojowymi sąd administracyjny kontroluje wyłącznie zgodność z prawem zaskarżonego aktu, nie bada go więc pod względem celowości i słuszności. W takim zakresie nie może się wypowiadać, czy trafne są przyjęte przez organ samorządu terytorialnego oraz Sejm RP założenia poszczególnych ustaw w zakresie poboru podatków. Sąd administracyjny bada (ocenia) legalność zaskarżonego aktu w zakresie odnoszącym się do kompetencyjno-proceduralnych podstaw działania organu administracji podejmującego rozstrzygnięcie oraz do materialnoprawnych podstaw jego wydania, kontrolując prawidłowość ich wykładni oraz prawidłowość ich zastosowania. Innymi słowy, wchodzi tutaj w grę kontrola aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dokonywana pod względem ich zgodności z prawem materialnym i przepisami procesowymi, nie zaś według kryteriów odnoszących się do słuszności rozstrzygnięcia. Kompetencje sądu administracyjnego nakładają na niego obowiązek oceny przebiegu postępowania administracyjnego i to zarówno czynności podejmowanych w toku tego postępowania, jak i treści oraz podstaw wydanej decyzji administracyjnej. Działanie sądu ma bowiem na celu ewentualne wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji czy postanowienia, które w jakikolwiek sposób naruszałyby obowiązujące prawo.

Przypomnienie nawet w tak ogólnym zarysie kompetencji ustrojowych sądów administracyjnych było niezbędne z uwagi na wprowadzenie różnego rodzaju niestandardowych, odbiegających od klasycznych procedur podatkowych rozstrzygnięć organów administracji wydawanych w ramach procedur uszczelniających system podatkowy. Przykładem może być sądowa kontrola interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydawanych na podstawie art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸ i konieczność ukształtowania praktyki

⁷ Uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r., sygn. I OPS 10/09, ONSAiWSA 2010/1/1.

⁸ Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 – dalej o.p.

orzeczniczej sądów administracyjnych. Zgodnie z aktualnymi poglądami charakter prawny czynności organów podatkowych, polegających na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie może prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Z tego względu indywidualna interpretacja oraz poprzedzające jej wydanie postępowanie znacznie odbiegają od postępowania podatkowego, w którym następuje określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego. W zasadzie nie ma tu postępowania dowodowego, a wydane „rozstrzygnięcie” zbliżone jest bardziej do swego rodzaju opinii prawnej, oceniającej przedstawione zdarzenie faktyczne (istniejące lub przyszłe), czy też do rozwiązania przypadku z zakresu prawa podatkowego, niż do aktu administracyjnego władczo rozstrzygającego o podatkowych prawach lub obowiązkach danego podmiotu⁹.

2. Instrumenty prawne uszczelniające system podatkowy w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane przykłady

548

W ramach prac nad uszczelnieniem systemu podatkowego wprowadzono m.in. z dniem 15 lipca 2016 r. klauzulę ogólną przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.) oraz definicję nadużycia prawa w podatku VAT (art. 5 ust. 4 i ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług)¹⁰, jak również wiele rozwiązań uszczelniających pobór VAT – odwrotne obciążenie w obrocie krajowym, solidarną odpowiedzialność nabywcy w związku z nabywaniem towarów wrażliwych, podzieloną płatność, dodatkową sankcję VAT, wykreślenie bez zawiadomienia z rejestru podatników VAT, jednolity plik kontrolny (JPK), system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). Rozwiązania te mają ułatwić walkę z wyłudzeniami VAT. Rozwiązaniem systemowym jest również wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych (MDR)¹¹.

⁹ Wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., sygn. K 49/12, OTK-A z 2014 r., Nr 8, poz. 94 oraz postanowienie sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 2014 r., S 5/14; uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

¹⁰ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

¹¹ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491).

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przepisów o klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a–119zf) pociągnęło za sobą jednocześnie konieczność wprowadzenia w art. 14b § 5b i § 5c o.p. rozwiązań tamujących wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w określonych przypadkach. W orzecznictwie sądowym zaaprobowano praktykę organów, że istnienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. stanowi przeszkodę do wydania indywidualnej interpretacji tej wagi, iż organ interpretacyjny powinien odmówić wszczęcia postępowania w sprawie jej wydania¹². Przyjęto, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. znajduje oparcie w art. 165a w związku z art. 14h o.p. wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w przypadku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 14b § 5b i § 5c tej ustawy. Organ interpretacyjny, odmawiając wydania interpretacji, musi dysponować jednak informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wycuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a o.p.¹³ Sytuacja, w której udzielenie odpowiedzi skarżącej we wnioskowanym zakresie ingerowałoby w odrębne postępowanie prawne prowadzone przez inny organ, stanowi wystarczającą przeszkodę, aby odmówić wszczęcia postępowania w sprawie z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednocześnie uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a § 1 o.p. implikuje spór prawny w zakresie wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, których niewątpliwie nie wydaje się w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Podkreślono, że przepis art. 14b § 5b o.p. odwołuje się tylko do art. 119a, nie odsyła natomiast do badania włączy z art. 119b tej ustawy. Zbadanie okoliczności z art. 119b o.p. wymaga co do zasady przeprowadzenia postępowania dowodowego, którego w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji się nie przeprowadza¹⁴. Kolejne zagadnienie wyjaśniane w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczyło

¹² Wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., sygn. II FSK 290/18, ONSAiWSA 2020/4/46.

¹³ Wyroki NSA: z dnia 12 października 2018 r., sygn. II FSK 83/18; z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2369/17 oraz II FSK 2373/17; z dnia 1 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 2707/17; z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2927/18, CBOSA.

¹⁴ Wyroki NSA: z dnia 9 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 3118/17; z dnia 6 września 2019 r., sygn. II FSK 3354/17; z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3804/17 i II FSK 3751/17, CBOSA.

wystąpienia o opinię, o której mowa w art. 14b § 5c o.p. Sądy podkreśliły, że nie zależy ono od uznania organu interpretującego, jeżeli po weźmie on uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji z art. 119a o.p. Ustawodawca, nakazując zwrócenie się o taką opinię, nie unormował jej charakteru i nie wskazał wyraźnie na jej wiążący dla organu interpretującego charakter. Brak jednoznacznej wypowiedzi ustawodawcy w tym zakresie nie oznacza jednak, że opinia ta nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację. Wniosek taki można bowiem wyprowadzić z wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni celowościowej¹⁵. Relacje pomiędzy opinią zabezpieczającą i interpretacją indywidualną są ukształtowane w taki sposób, że nie wydaje się interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Skutki prawne opinii wydanej na podstawie art. 14b § 5c o.p. sprowadzają się do tego, że jeżeli uprawniony organ do jej wydania potwierdzi w niej uzasadnione podejrzenie organu interpretującego, ten ostatni – związany nią – nie będzie mógł wydać interpretacji. Jeżeli natomiast opinia ta będzie negatywna, organ interpretujący nie będzie mógł odmówić jej wydania z powołaniem się na art. 14b § 5b o.p. Odmowa wydania interpretacji nie pozbawia zainteresowanego ochrony. Może on w takiej sytuacji wystąpić o wydanie opinii zabezpieczającej, a odmowa jej wydania podlegać będzie kontroli sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶ w zw. z art. 119y § 3 o.p.).

Naczelny Sąd Administracyjny, kontrolując zaskarżone odmowy wydania opinii zabezpieczającej, stwierdził, że instytucja opinii zabezpieczającej została wprowadzona do Ordynacji podatkowej w celu zminimalizowania negatywnych dla podatników skutków wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Umożliwia ona podatnikom uzyskanie stanowiska organów podatkowych co do skutków podatkowych planowanych lub dokonanych przedsięwzięć. Wydana na podstawie art. 119w § 1 o.p. opinia zabezpieczająca, w przeciwieństwie do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, nie ogranicza się tylko do wykładni przepisów prawa podat-

¹⁵ Wyroki NSA: z dnia 14 listopada 2019 r., sygn. II FSK 3967/17; z dnia 6 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 51/18; z dnia 9 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 289/18; z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. II FSK 893/18; z dnia 5 marca 2020 r., sygn. II FSK 1014/18; z dnia 31 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 1517/18, CBOSA.

¹⁶ Dz.U. z 2023, poz. 1634 – dalej p.p.s.a.

kowego, ale ponadto ujmuje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Negatywne stanowisko dla zainteresowanego polega na odmowie wydania opinii zabezpieczającej (art. 119y § 2 o.p.). W sytuacji negatywnej (odmownej) opinii szczególnego znaczenia nabiera jej uzasadnienie, które musi stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie określone przepisy znajdują zastosowanie (bądź go nie znajdują), a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd odmienny nie zasługuje na uwzględnienie. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej obliguje zwłaszcza do wskazania okoliczności świadczących o tym, że do czynności ma zastosowanie art. 119a o.p.¹⁷ Ponadto ze względu na podnoszone zarzuty, oceniając odmowę wydania opinii zabezpieczającej, NSA wyraził pogląd, że jeżeli podatnik z kilku możliwych legalnych sposobów działania prowadzącego do osiągnięcia celu ekonomicznego lub gospodarczego wybiera taki, który nie jest sposobem typowym, zazwyczaj wykorzystywanym do osiągnięcia planowanego celu, ale który jako jedyny pozwala na podstawie literalnego brzmienia ustawy na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem ustawy, to taki sposób działania uznać należy za sztuczny w rozumieniu art. 119c § 1 o.p.¹⁸

Interesujących spostrzeżeń dostarcza również analiza orzeczeń sądów administracyjnych na tle stosowania przepisów działu IIIB o.p. – „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”. W przepisach tych (art. 119zv–119zze o.p.) uregulowano m.in. mechanizm blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) oraz związane z tym konsekwencje prawne i procesowe. Już na etapie prac nad wprowadzeniem tych rozwiązań podnoszona była problematyka zakresu kontroli sądowej blokad rachunku bankowego podmiotów kwalifikowanych. Podkreślano, że sąd może zbadać treść akt ilustrujących ustalenia programu, nie ma jednak narzędzi prawnych do badania poprawności budowy algorytmu ani też wiedzy o specyfice jego działania. Z tego względu kontrola zgodności z prawem tego rodzaju postanowień może być iluzoryczna, jeżeli nie niemożliwa¹⁹. W pierwszym okresie po wprowadzeniu tych regulacji kontrola sądowa ukierunkowana została na stosowanie w indywidualnych

¹⁷ Wyroki NSA: z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3242/18, ONSAiWSA 2020/5/63; z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. II FSK 2797/19, CBOSA.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19, CBOSA.

¹⁹ M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78), s. 53–54.

sprawach przez Szefa KAS art. 119zv o.p. dotyczącego żądania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, art. 119zw o.p. dopuszczającego przedłużenia takiej blokady na czas określony nie dłuższy niż 3 miesiące oraz przesłanek zastosowania obu tych przepisów. Szczególne zastrzeżenia budziło zniesienie od 22 sierpnia 2018 r. możliwości zaskarżania krótkotrwałej blokady rachunku (do 72 godzin) w formie zażalenia, a następnie skargi do sądu administracyjnego²⁰. W jednolitym obecnie orzecznictwie NSA podkreślono, że zgodna z konstytucyjnymi zasadami wykładnia i analiza treści art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. prowadzi do wniosku, iż przesłanki tzw. krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądownoadministracyjnej na podstawie art. 134 § 1 w związku z art. 135 p.p.s.a. w przypadku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia tej blokady na czas oznaczony. W ocenie NSA brak sądowej kontroli „decyzji” Szefa KAS w przedmiocie krótkotrwałej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (do 72 godzin) budzi wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania. Przede wszystkim rozważyć należy, w jakim stopniu wyłączenie możliwości wniesienia skutecznego zaskarżenia do sądu tego typu aktów administracji da się pogodzić się z art. 45 i art. 77 ust. 2 oraz art. 78 Konstytucji²¹. Przyjmuje się, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje zarówno prawo do wymiaru sprawiedliwości, czyli merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, jak i prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim wypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne. Prawo do sądu oznacza dla ustawodawcy obowiązek ustanowienia regulacji prawnej, która zapewni rozpatrzenie sprawy przez sąd na żądanie zainteresowanego. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, podkreślono, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji stanowi istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej, która to zasada wynika nie tylko z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ale także z art. 2 Konstytucji i jest „wartością samą w sobie”²². W konsekwencji ograniczenie przez sąd kontroli jedynie do postanowienia Szefa

²⁰ Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499).

²¹ Wyroki NSA: z dnia 3 marca 2020 r., sygn. I FSK 1888/19; z dnia 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 335/20, ONSAiWSA 2021/1/9; z dnia 27 kwietnia 2020 r., sygn. I FSK 491/20; CBOSA.

²² Wyroki TK: z dnia 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158; z dnia 2 października 2006 r., sygn. SK 34/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118; z dnia 27 marca 2007 r., sygn. SK 3/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32.

KAS przedłużającego blokadę rachunku bankowego w sytuacji braku możliwości zainicjowania przez podatnika instancyjnej kontroli rozstrzygnięcia Szefa KAS dotyczącego blokady na 72 godziny narusza, w ocenie NSA, przywołane konstytucyjne zasady. W tej sytuacji skoro przedmiotem skargi jest postanowienie o przedłużeniu blokady rachunku bankowego, to ocenie sądowej nie podlega tylko spełnienie przesłanek takiego przedłużenia, to znaczy istnienia obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego przekraczającego 10 000 euro. Ocenie tej podlega również to, czy rachunek podatnika jest wykorzystywany do celów mających związek z wyłudzeniami lub zmierzających do wyłudzenia podatku (przesłanki blokady krótkiej). Podobnie bogatego orzecznictwa sądowego nie doczekała się jeszcze regulacja prawna dotycząca obowiązku raportowania o schematach podatkowych, wprowadzona w rozdziale 11a działu III (art. 86a–86o) o.p., dodanego nowelą z 23 października 2018 r.

Na obecnym etapie stosowania tych przepisów w orzecznictwie sądowym sąd zajmował się jedynie kwestią dopuszczalności objęcia ich zakresem indywidualnych interpretacji podatkowych (art. 14b o.p.). W ocenie NSA obowiązki prawnopodatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. tej ustawy²³. Wyjaśniono, że przepisy działu III rozdziału 11a o.p. nie mają jednolitego charakteru. Jest to niejednorodny zbiór norm prawnych, wśród których można wskazać zarówno przepisy materialne, jak i procesowe, w tym takie, które objęte są katalogiem wyłączeń z art. 14b § 2a o.p., w szczególności „regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych” (np. art. 86h i nast. o.p.). Natomiast, zwłaszcza w odniesieniu do obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym, przepisy te należy uznać za regulacje materialnoprawne, podlegające interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej²⁴. Z powyższym wiąże się drugi argument natury systematycznej (*a rubrica*), wskazujący na zamieszczenie regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych w dziale III Ordynacji podatkowej (rozdział 11a), poświęconym zobowiązaniom podatkowym, tj. tym, które mają charakter konstytucyjny z perspektywy systemu prawa podatkowego, odnoszący się do ogólnych zagadnień materialnego prawa podatkowego, wiążących się zwłaszcza z powstawaniem, regulowaniem,

²³ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20, ONSAiWSA 2021/3/51.

²⁴ W. Podsiadło, *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42–46.

wygasaniem zobowiązań podatkowych oraz odpowiedzialnością podatkową za owe zobowiązania. Udzielenie interpretacji indywidualnej w zakresie MDR ma znaczenie, w aspekcie jej funkcji ochronnej, już tylko z perspektywy obowiązujących regulacji karnoskarbowych. Ochrona wnioskodawcy przejawia się tu w braku możliwości wymierzenia sankcji na gruncie prawa karnego skarbowego (art. 14k § 3 o.p.). Ponadto mając na względzie zasadnicze kwestie, takie jak *ratio legis* instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego jako tej, która ma zapewniać ochronę podatnika, w tym zwłaszcza bezpieczeństwo prawne w ramach skomplikowanego systemu prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji), nie sposób zawężająco interpretować zakresu zastosowania przedmiotowej instytucji. W szczególności niedopuszczalne jest ograniczanie zakresu jej zastosowania (uprawnień podatnika) w sposób dorozumiany, bez wyraźnej w tym zakresie wypowiedzi ustawodawcy, bądź też w drodze złożonych argumentów konstrukcyjnych i systemowych.

3. Podsumowanie – zapewnienie równoważenia różnych interesów stron poboru podatków

554

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, regulacje związane z blokadą rachunku podatkowego podmiotu kwalifikowanego, obowiązek raportowania schematów podatkowych są normami ingerencyjnymi o znacznym stopniu dolegliwości dla ich adresatów. Wymagają więc obudowania instytucjami, które ów rygorizm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie tych instrumentów wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję. Konstruując tak dolegliwe dla podatników normy, ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzeźliwość. Poziomą ochronę interesów państwa, obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę, że tego rodzaju rozwiązania mają charakter wyjątkowy. Rozwiązania takie nie powinny być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Ich stosowanie powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków

usprawiedliwia charakter prawnej reakcji. Tego rodzaju refleksji jednak zabrakło. W odniesieniu do klauzuli dokonano wręcz zaostrezenia jej przepisów i zrezygnowano z rozwiązań wyłączających jej zastosowanie, odnoszonych do rozmiaru korzyści podatkowych.

Przed wszystkim jednak zmianom tym nie towarzyszyło wprowadzenie rozwiązań prawnych tworzących gwarancje prawne dla podatników. Tego rodzaju rozwiązania zawarte były w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, chociażby w postaci przewidzianego w niej katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego²⁵. Nie wzięto pod uwagę i nie rozważono propozycji przedstawianych w tym zakresie w toku prac Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego, jak chociażby normatywnego określenia katalogu praw i obowiązków podatników, zasad ogólnych prawa podatkowego – zakazu nadużywania praw przez organy podatkowe, domniemanie rzetelności zobowiązanego, ochrony uzasadnionych oczekiwań²⁶.

Rozwiązaniem wymagającym rozważenia było również ustawowe wprowadzenie Karty Praw Podatnika²⁷. W uzasadnieniu projektu podkreślono, że w myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstawy opodatkowania i zapłacie należnej kwoty podatku, należy zagwarantować mu przestrzeganie zasady ekonomiczności opodatkowania, a także standardów przyzwoitej legislacji i rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych. Wyjaśniono, że celem ustawy jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Projekt miał na celu podniesienie świadomości społecznej praw podatnika. Cele te zostały wprost wyrażone w preambule projektu ustawy.

Do uchwalenia tych tak ważnych z punktu widzenia ochrony praw podatnika przepisów jednak ostatecznie nie doszło. W efekcie mamy nagromadzenie może i słusznych kierunkowo rozwiązań dyscyplinujących podatników, z niewystarczającymi dla ich ochrony zasadami ogólnymi postępowania podatkowego, oraz odosobnioną zasadę ogólną prawa podatkowego o rozstrzygnięciu wątpliwości na korzyść podatnika (art. 2a o.p.). Należy mieć również na uwadze to, że większość rozwiązań uszczelniających system podatkowy stosowana jest poza klasycznym postępowaniem podatkowym, gdzie już stosowanie reguł właściwych dla tego postępowania, wzmacniających pozycję podatnika, wymaga zabiegów interpretacyjnych.

²⁵ Projekt rządowy ustawy Ordynacja podatkowa, Sejm VIII kadencji, druk nr 3517.

²⁶ L. Eteł, *Nowa ordynacja podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

²⁷ Projekt poselski ustawy Karta Praw Podatnika, Sejm VIII kadencji, druk nr 3458.

Wykazywany pośpiech we wprowadzaniu zmian uszczelniających system podatkowy oraz dość przypadkowe ich umieszczenie w ustawie Ordynacja podatkowa ma swoje konsekwencje dla sądowej kontroli wydawanych na podstawie tych przepisów indywidualnych rozstrzygnięć. Jak się okazuje, część z tych rozwiązań wprost nie respektowała zasad konstytucyjnych (przykładowo: pozbawienie praw do zaskarżenia blokady krótkiej STIR). Oznaczało to konieczność wypracowania właściwych reguł sądowej kontroli dla każdego z tych instrumentów, mając na względzie kontekst ich wprowadzenia oraz reguły konstytucyjne tworzenia prawa. Jest to jednak dopiero początek drogi wobec ciągle napływających do sądów administracyjnych nowych spraw indywidualnych podatników, kwestionujących wydane na podstawie tych przepisów rozstrzygnięcia. Do najczęściej podnoszonych zarzutów należy nierespektowanie zasad konstytucyjnych przy tworzeniu i stosowaniu prawa oraz nierespektowanie konstytucyjnie gwarantowanych praw podatnika.

Bibliografia

556

- Etel L., *Nowa ordynacja podatkowa – z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Podsiadło W., *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Szubiakowski M., *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 3(78).
- Zieliński A., *Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej*, [w:] M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006.

Akty prawne

- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).
- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570).

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491).

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499).

Streszczenie

W ramach prac nad uszczelnieniem systemu podatkowego w krótkim czasie od 2016 r. wprowadzono w Ordynacji podatkowej klauzulę ogólną przeciw unikaniu opodatkowania wraz z przepisami regulującymi wydawanie opinii zabezpieczających i przepisami tamującymi wydawanie w określonych przypadkach interpretacji indywidualnych, a także system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR). Rozwiązaniem systemowym jest również wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych (MDR). Z kolei rozwiązania ułatwiające walkę z wyłudzeniami VAT to wprowadzenie ustawowej definicji nadużycia prawa w podatku VAT (art. 5 ust. 4 i ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – Dz.U. z 2023 r., poz. 1570), odwrotnego obciążenia tym podatkiem w obrocie krajowym, solidarnej odpowiedzialności nabywcy w związku z nabywaniem towarów wrażliwych, podzielonej płatności, dodatkowej sankcji VAT, wykreślenia bez zawiadomienia z rejestru podatników VAT, jednolitego pliku kontrolnego (JPK). Pośpiech we wprowadzaniu zmian uszczelniających system podatkowy oraz dość przypadkowe umieszczenie większości z nich w ustawie Ordynacja podatkowa ma swoje konsekwencje dla sądowej kontroli wydawanych na podstawie tych przepisów indywidualnych rozstrzygnięć. Już pierwsze sprawy przed sądami administracyjnymi dowiodły, że część z tych rozwiązań wprost nie respektowała konstytucyjnych zasad tworzenia prawa podatkowego. Oznacza to konieczność wypracowania właściwych reguł sądowej kontroli dla każdego z tych instrumentów, mając na względzie kontekst ich wprowadzenia oraz reguły konstytucyjne tworzenia prawa.

557

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, uszczelnienie systemu podatkowego, sądowa kontrola decyzji administracyjnych

Małgorzata Sęk¹

Ochrona przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym

1. Wprowadzenie

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na niedostateczny poziom ochrony podatników przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym. W tekście sformułowano również postulaty *de lege ferenda* pod adresem unijnego prawodawcy, mające na celu uzupełnienie katalogu instrumentów służących zapobieganiu i rozwiązywaniu transgranicznych sporów prowadzących do podwójnego opodatkowania VAT.

Mimo że VAT objęty jest w Unii Europejskiej daleko posuniętą harmonizacją, w tym w obszarze zagadnień transgranicznych, poziom niepewności i zagrożenia podwójnym opodatkowaniem doświadczany przez podatników uczestniczących w obrocie wewnątrzunijnym jest zaskakująco wysoki. Sama Komisja Europejska od lat przyznaje, że problem występuje². W 2007 r. przeprowadziła nawet konsultacje społeczne dotyczące rozwiązywania transgranicznych sporów VAT skutkujących podwójnym opodatkowaniem³, które niestety nie doprowadziły do podjęcia

559

¹ Małgorzata Sęk – doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, zastępca kierownika Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, <https://orcid.org/0000-0002-6251-2031>

² Zob. m.in. European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Review and update of VAT strategy priorities*, COM(2003)614 final, Brussels, 20.10.2003, s. 8, 21.

³ European Commission, *Consultation paper. Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 5.01.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/double_taxation_en.pdf (dostęp: 18.03.2021); European Commission, *Report on the Outcome of the Consultation on Introduction of a mechanism for*

konkretnych kroków naprawczych. W 2020 r. Unijne Forum ds. VAT przedstawiło raport pt. *Zapobieganie i rozwiązywanie sporów dotyczących podwójnego opodatkowania VAT*⁴, w którym potwierdzono, że problem występuje, przeanalizowano dostępne środki zapobiegania i rozwiązywania sporów i wyraźnie rekomendowano uzupełnienie katalogu tych instrumentów. Również przedsiębiorcy alarmują, że podwójne opodatkowanie stanowi problem w praktyce gospodarczej⁵. Niestety, brak jest twardych danych dotyczących skali zjawiska podwójnego opodatkowania VAT w UE⁶. Na Uniwersytecie Ekonomicznym w Wiedniu zainicjowano nawet projekt badawczy z udziałem przedstawicieli nauki, administracji podatkowych i biznesu, mający na celu oszacowanie skali zjawiska, wskazanie jego przyczyn i skutków oraz zaproponowanie rozwiązań na przyszłość⁷. Dotąd opublikowano jedynie wstępne wyniki badań kwestionariuszowych, bez szacunków liczbowych, które oparte będą na kolejnym badaniu kwestionariuszowym, wciąż w toku.

560

W Unii nie ma dostatecznie określonych i obowiązujących wszystkie państwa członkowskie procedur zapobiegania i rozwiązywania sporów transgranicznych, które dawałyby podatnikom gwarancję czy chociaż nadzieję na skuteczne i szybkie rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania VAT w indywidualnej sprawie. We wspomnianym raporcie Unijnego Forum ds. VAT zauważono, że „istnieje wiele dostępnych narzędzi do rozwiązywania przypadków podwójnego opodatkowania VAT lub, szerzej, transgranicznych sporów dotyczących VAT, ale żadne z nich – pojedynczo lub łącznie – nie zapobiega skutecznie wszystkim takim przypadkom ani nie rozwiązuje ich”⁸. Podatnicy w całej Unii powinni być traktowani równo pod względem prawa do korzystania z neutralnego

eliminating double imposition of VAT in individual cases, Brussels, 24.10.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/rep_doubl_taxation.pdf (dostęp: 18.03.2021).

⁴ EU VAT Forum, *Prevention and solution of VAT double taxation dispute. Report*, 23.01.2020, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/01-2020-executive-note-eu-vat_forum.pdf (dostęp: 18.03.2021).

⁵ Zob. m.in. stanowisko Konfederacji Europejskiego Biznesu (Business Europe) i Federacji Niemieckich Przemysłów (Bundesverband der Deutschen Industrie, BDI) w ramach publicznych konsultacji w sprawie poprawy sytuacji obywateli UE jako podatników podatków bezpośrednich i pośrednich, przeprowadzonych w okresie 10 marca – 2 czerwca 2021 r., European Commission, *EU taxpayers' rights – simplified procedures for better tax compliance (Recommendation)*, b.r., https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-EU-taxpayers-rights-simplified-procedures-for-better-tax-compliance-Recommendation-/public-consultation_en (dostęp: 18.03.2022).

⁶ EU VAT Forum, *Report...*, s. 5.

⁷ Zob. *Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-border Dispute Resolution*, b.r., <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/gtpc/current-projects/vienna-multi-stakeholder-group-on-improving-cross-border-dispute-resolution/> (dostęp: 18.07.2022).

⁸ EU VAT Forum, *Report...*, s. 4.

systemu VAT, w którym nie występuje podwójne opodatkowanie, co wymaga rozwoju narzędzi oferowanych na poziomie unijnym, bo procedury krajowe różnią się i różna jest ich skuteczność⁹.

2. Podwójne opodatkowanie jako naruszenie celu integracyjnego i zasad wspólnego unijnego systemu VAT

Międzynarodowe podwójne opodatkowanie VAT występuje, gdy transakcja podlega opodatkowaniu VAT w dwóch państwach, niezależnie od tego, czy podatek jest pobierany od tego samego podatnika, czy nie¹⁰. Taka sytuacja jest niezgodna z podstawowymi założeniami teoretycznymi VAT, z odzwierciedlającymi je zasadami wspólnego systemu VAT UE wyrażonymi w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, a także z zasadą neutralności.

Zasada jednokrotnego poboru VAT wymaga, by pobór podatku od danej jednostki konsumpcji efektywnie wystąpił raz, tj. nie mniej i nie więcej niż raz. Jeśli któraś z transakcji w łańcuchu jest podwójnie (wielokrotnie) opodatkowana albo na którymś etapie nie następuje pełne odliczenie podatku naliczonego, to kwota podatku tkwiąca w cenie pobieranej od konsumenta ostatecznego jest wyższa, niż wynika z zastosowania obowiązującej stawki VAT do ceny netto¹². Dochodzi więc też do naruszenia zasady proporcjonalności podatku do ceny. Jeśli transakcję opodatkowują dwa państwa, to jedno z nich nie jest do tego właściwe w sensie materialnoprawnym, nie będąc państwem, w którym zachodzi konsumpcja lub – dla transakcji B2B – wykorzystanie towaru bądź usługi do celów działalności gospodarczej¹³. Jest to niezgodne

561

⁹ Zob. szerzej EU VAT Forum, *Report...*, s. 15.

¹⁰ H.G. Ruppe, *General Report*, [w:] IFA (red.), *International Problems in the Field of General Taxes on Sales of Goods and Services*, *Studies on International Fiscal Law*, Deventer 1983, s. 114; B. Terra, *Place of Supply in European VAT*, Alphen aan den Rijn 1998, s. 2.

¹¹ Dz.Urz. UE L Nr 347 ze zm., s. 1 – dalej dyrektywa 2006/112/WE.

¹² M. Sęk, *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018, s. 41.

¹³ W przypadku transakcji B2B chodzi o takie przypisanie terytorialne transakcji, które umożliwiła transgraniczny przepływ ciężaru podatkowego w stronę konsumenta ostatecznego, a wpływów z podatku w stronę państwa ostatecznej konsumpcji – M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 87. Zob. też R. Millar, *Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional*

z konsumpcyjnym charakterem VAT w aspekcie transgranicznym i z zasadą terytorialności VAT¹⁴. Już samo zagrożenie podwójnym opodatkowaniem, a tym bardziej jego faktyczne wystąpienie i brak skutecznych procedur jego eliminacji w indywidualnych sprawach oznaczają też dodatkowe ryzyko i koszt dla przedsiębiorcy. Tymczasem VAT, jako podatek konsumpcyjny pośredni, powinien być dla przedsiębiorców neutralny: nie powinna ich obciążać ani sama kwota podatku, ani nadmierne ryzyka i koszty związane z wykonywaniem obowiązków podatnika VAT¹⁵. Przedsiębiorca, który jest tylko podatnikiem formalnym, ma prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem, do dobrych unormowań wskazujących, jakie dokładnie ciążą na nim obowiązki i wobec którego państwa, oraz do procedur umożliwiających szybkie rozwiązanie sytuacji spornych.

562 Podwójne opodatkowanie jest też sprzeczne z podstawowym celem, jakiemu służy harmonizacja VAT w Unii Europejskiej, którym jest zapewnienie ustanowienia i prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, ze swobodą przepływu towarów i usług, w warunkach niezakłóconej konkurencji¹⁶. Większe obciążenie podatkowe transakcji transgranicznych, wynikające z podwójnego opodatkowania, a nawet samo zagrożenie takim obciążeniem, stanowi przeszkodę dla swobodnego przepływu. To również dyskryminacja w porównaniu z transakcjami ograniczającymi się do terytorium jednego państwa członkowskiego i niezagrażonymi podwójnym opodatkowaniem, a więc naruszenie zasady neutralności konkurencyjnej¹⁷. Nie powinno zatem być wątpliwości, że zapobieganie i zwalczanie podwójnego opodatkowania jest jednym z (wręcz podstawowych) celów wspólnego systemu VAT UE¹⁸. Tymczasem stanowiska unijnego prawodawcy i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w tej kwestii pozostają niejasne.

Rules, „Sydney Law School Research Paper” 2009, no. 09/44, s. 16, <http://ssrn.com/abstract=1416495> (dostęp: 18.03.2022).

¹⁴ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 397.

¹⁵ *Ibidem*, s. 393.

¹⁶ Zob. motyw 4 dyrektywy 2006/112/WE i art. 112 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.), s. 47 – dalej TFUE.

¹⁷ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 25.

¹⁸ G. Bizoli, *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and GST/VAT Contexts*, [w:] M. Lang, P. Melz, E. Kristofferson (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam 2009, s. 407. Na temat podwójnego opodatkowania jako naruszenia zasad rynku wewnętrznego i swobody przepływu towarów i usług zob. też J. Lang, J. Englisch, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, [w:] A. Amatucci (red.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2012, s. 333–335.

3. Dostępne środki zapobiegania i rozwiązywania transgranicznych sporów dotyczących VAT

We wspólnym unijnym systemie VAT prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem nie wybrzmiewa dostatecznie głośno. W dyrektywie 2006/112/WE nie ma przepisu, który wprost ustanawiałby zakaz podwójnego opodatkowania czy przyznawał podatnikom prawo do ochrony przed tym zjawiskiem. Trzeba je wywodzić z zasady neutralności i innych podstawowych zasad wspólnego unijnego systemu VAT oraz jego celu integracyjnego.

Wspólne normy określające miejsce świadczenia są najważniejszym instrumentem zapobiegania konfliktom jurysdykcyjnym prowadzącym do podwójnego opodatkowania¹⁹. Służy temu również wspólna regulacja zasad opodatkowania wewnątrzspółnotowych dostaw i nabyć towarów oraz eksportu i importu towarów. Jednak ujednoczenie na szczeblu unijnym zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych nie gwarantuje, niestety, że przepisy i praktyka administracyjna i sądowa wszystkich państw członkowskich będą wskazywać to samo państwo jako właściwe do efektywnego obciążenia transakcji podatkiem. Nadal może występować podwójne opodatkowanie wynikające z:

- 1) braku, opóźnionej lub błędnej implementacji przepisów unijnych w poszczególnych państwach członkowskich czy – szerzej – stosowania przez państwa członkowskie przepisów niezgodnych z unijnymi;
- 2) różnic w interpretacji przepisów unijnych przez państwa członkowskie (ich organy administracyjne i sądowe);
- 3) różnic w interpretacji i ocenie faktów przez różne państwa członkowskie (ich organy)²⁰.

Strony transakcji również mogą się różnić w ocenie okoliczności faktycznych i ich skutków prawnych w sposób prowadzący do niezasadnej zapłaty podatku jednocześnie w dwóch państwach.

W rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy

¹⁹ Zob. motyw 17 dyrektywy 2006/112/WE. Zob. też B. Terra, *The Place...*, s. 2; wyroki TSUE: z dnia 29 marca 2007 r., C-111/05 Aktiebolaget NN, pkt 43 i 45; z dnia 4 lipca 1985 r., 168/84, Berkholz, pkt 14. Dla przeciwdziałania niejednolitemu stosowaniu tych norm przez państwa członkowskie, które mogłyby prowadzić do podwójnego opodatkowania, przyjmowane są też środki wykonawcze (zob. motywy 61–62 dyrektywy 2006/112/WE).

²⁰ Na temat przyczyn podwójnego opodatkowania VAT wewnątrz UE zob. EU VAT Forum, *Report...*, s. 24–30. Zob. też European Commission, *Consultation...*; European Commission, *Report...*

2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²¹ można nawet znaleźć przepis wprost pozwalający, by państwa członkowskie odmiennie traktowały transakcję wewnątrzspółnotową. Zgodnie z art. 16 tego aktu „w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów [...] państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”. Ten sam przepis w dalszej części odnosi się wprawdzie również do kwestii korekty VAT wykazanego przez dostawcę na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu, pozostawiając temu państwu określenie zasad rozpatrywania wniosków w tym zakresie. Oznacza to jednak przynajmniej czasową zgodę na sytuację podwójnego opodatkowania.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z jednej strony potwierdza, że podwójne opodatkowanie jest naruszeniem zasady neutralności, na której opiera się wspólny system VAT²², oraz celu Unii, jakim jest ustanowienie rynku wewnętrznego²³. Z drugiej jednak strony w wyroku w sprawie KrakVet Trybunał stwierdził, że państwa członkowskie mogą wykonywać swoje prawo do opodatkowania niezależnie od innego państwa, nawet gdyby miało to prowadzić do podwójnego opodatkowania²⁴. Trybunał podkreślił, że w świetle przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej²⁵ państwa członkowskie nie mają obowiązku uzgodnienia między sobą sposobu opodatkowania transakcji międzynarodowej²⁶. Zgadzając się z Trybunałem, że taki obowiązek rzeczywiście nie wynika z powołanego aktu, należy jednak przypomnieć, że zasady wspólnego systemu VAT i jego cel integracyjny wymagają, by podwójne opodatkowanie było eliminowane, podobnie jak unikanie i uchylanie się od opodatkowania²⁷.

²¹ Dz.U. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r. ze zm., s. 1 – dalej rozporządzenie 282/2011.

²² Zob. wyroki TSUE: z dnia 27 września 2007 r., C-146/05 Collée, pkt 23; z dnia 27 września 2007 r., C-409/04 Teleos i in., pkt 25.

²³ Zob. wyroki TSUE: z dnia 5 maja 1982 r., 15/81 Gaston Schul, pkt 33–34; z dnia 25 lutego 1988 r., 299/86 Drexel, pkt 10. Na ten temat zob. też G. Bizoli, *Comparative...*, s. 407.

²⁴ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 53.

²⁵ Dz.U. UE L z 2010 r., nr 268, s. 1 i nast. – dalej rozporządzenie 904/2010.

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 48–49.

²⁷ E. Traversa określa stanowisko Trybunału w sprawie KrakVet jako zrozumiałe, ale rozczarowujące. Zwraca uwagę, że jednym z podstawowych celów wspólnego systemu VAT, a może nawet celem podstawowym, jest zapewnienie jednokrotnego opodatkowania transakcji na terytorium UE. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie wahał się, aby z zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie wywieść obowiązek państw

Trybunał zauważa, że we wspólnym systemie VAT są przepisy dotyczące zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych i jeśli będą one prawidłowo stosowane, to podwójne opodatkowanie nie wystąpi²⁸. Prawidłowość i jednolitość stosowania tych przepisów to jednak założenie idealizujące, do którego realizacji w praktyce niestety jeszcze daleko. Trybunał nadmiernie optymistycznie zakłada, że każdy spór dotyczący podwójnego opodatkowania da się rozwiązać, jeśli sąd krajowy, powziąwszy informację o opodatkowaniu transakcji jednocześnie w innym państwie członkowskim, wystąpi z wnioskiem prejudycjalnym w celu ustalenia, w którym państwie – zgodnie z prawidłowo interpretowanymi przepisami unijnymi – transakcja powinna być opodatkowana²⁹. Istotne wady tego trybu to czas potrzebny na rozstrzygnięcie sporu i wyeliminowanie zaistniałego podwójnego opodatkowania oraz związane z tym koszty. Konieczne jest bowiem zainicjowanie i przeprowadzenie postępowania odwoławczego i wejście w spór sądowy z administracją podatkową państwa członkowskiego w nadziei, że sprawa trafi w trybie prejudycjalnym do TSUE i zostanie w rezultacie ustalone, gdzie opodatkować transakcję³⁰. W przypadku trybu prejudycjalnego to sąd krajowy ostatecznie decyduje, czy dla rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu potrzebuje zasięgnąć pomocy TSUE w wykładni przepisów unijnych³¹. Podatnik nie może bezpośrednio wystąpić do Trybunału. Może jedynie przekonywać sąd krajowy o konieczności wniesienia pytania. Nawet jeśli TSUE wyda orzeczenie, nie ma niestety pewności, że sądy i organy podatkowe obu państw członkowskich jednakowo je rozumieją. Nie ma również gwarancji, że wniosek o zwrot podatku przez państwo, które pobrało go niezasadnie, zostanie pozytywnie i szybko rozpatrzony, a sam zwrot szybko zrealizowany. W oczekiwaniu na korektę wynikającą z interwencji TSUE stan podwójnego opodatkowania, z założenia przejściowy, może trwać dość długo. Poza tym kognicja TSUE umożliwia rozwiązanie sporów wynikających z niezgodności przepisów krajowych z unijnymi lub trudności

członkowskich do podjęcia działań zaradczych, mimo że obowiązek taki nie jest nawet wspomniany w dyrektywie 2006/112/WE. Szkoda, że Trybunał nie skorzystał z okazji, by zrobić podobnie w przypadku zasady zakazu podwójnego opodatkowania. Zob. E. Traversa, *KrakVet Marek Batko (Case C-276/18): Against All Odds, VAT Double Taxation Exists in the EU*, 27.07.2020, <http://kluwertaxblog.com/2020/07/27/krakvet-marek-batko-case-c-276-18-against-all-odds-vat-double-taxation-exists-in-the-eu/> (dostęp: 18.11.2022).

²⁸ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, *KrakVet*, pkt 42, 50.

²⁹ Zob. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, *KrakVet*, pkt 51–52.

³⁰ Podwójne opodatkowanie w indywidualnej sprawie może też oczywiście zostać wyeliminowane bez potrzeby angażowania TSUE – w ramach krajowej procedury odwoławczej i sądowej w jednym lub wszystkich państwach członkowskich uwikłanych w sytuację podwójnego opodatkowania.

³¹ Zob. art. 267 TFUE.

czy rozbieżności w interpretacji i stosowaniu przepisów unijnych. Spory wynikające z rozbieżności w ocenie okoliczności faktycznych pozostają poza jej zakresem.

Grożące podwójnym opodatkowaniem nieprawidłowości w implementacji, interpretacji i stosowaniu przepisów dotyczących kwestii transgranicznych mogą być też eliminowane w ramach prowadzonego przez Komisję Europejską postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom przez państwo członkowskie. W ramach tej procedury Komisja wzywa państwo członkowskie do usunięcia naruszenia prawa, a w przypadku jego nieusunięcia wnosi przeciwko temu państwu skargę do TSUE³². Podatnik zagrożony czy dotknięty podwójnym opodatkowaniem może wnieść skargę do Komisji Europejskiej w nadziei, że podejmie ona, w trybie art. 258 TFUE, postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom. Nawet jeśli Komisja stwierdzi, że doszło do naruszenia przepisów UE w indywidualnej sprawie, może postanowić o niewszczygnięciu postępowania, uznając, że bardziej odpowiednie będą inne krajowe lub unijne mechanizmy. Dotyczy to przede wszystkim naruszeń o charakterze indywidualnym, gdy nie ma wystarczających dowodów, że praktyka stanowiąca naruszenie prawa unijnego ma charakter ogólny czy systematyczny³³. Państwo członkowskie również może wnieść skargę do TSUE, jeśli uważa, że inne państwo członkowskie uchybiło swoim zobowiązaniom traktatowym, stosując przepisy niezgodne z unijnymi w sposób grożący podwójnym opodatkowaniem³⁴. Taka skarga może być skutkiem zgłoszenia problemu przez podatnika, ale decyzja, czy ją wnieść, należy do państwa członkowskiego. Te tryby („naruszeniowy” i skargowy) mogą eliminować już zaistniałe podwójne opodatkowanie oraz zapobiegać jego wystąpieniu, ale – jak wskazano – decyzja w sprawie uruchomienia tych procedur nie należy do podatnika, a czas oczekiwania na rozwiązanie problemu jest długi.

Podatnik, który wskutek niewłaściwego stosowania przez organ podatkowy innego państwa członkowskiego unijnych przepisów regulujących rynek wewnętrzny³⁵, jest dotknięty podwójnym opodatkowaniem VAT w związku z korzystaniem ze swoich praw na rynku wewnętrznym,

³² Zob. art. 258 TFUE.

³³ Zob. Komisja Europejska, *Komunikat Komisji z dnia 19 stycznia 2017 r. Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu* wraz z załącznikiem *Administracyjne procedury postępowania w stosunkach ze skarżącymi w przedmiocie stosowania prawa unijnego* (Dz.Urz. UE C 18 z dnia 19 stycznia 2017 r.), s. 10.

³⁴ Zob. art. 259 TFUE.

³⁵ Pojęcie to obejmuje też przepisy, które nie mają na celu regulowania rynku wewnętrznego jako takiego, ale wpływają na swobodny przepływ towarów, usług, osób lub kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, a więc również na przepisy z zakresu VAT.

może skorzystać z bezpłatnego i nieformalnego systemu rozwiązywania problemów rynku wewnętrznego SOLVIT. Ta wciąż mało znana podatkowi VAT i rzadko przez nich wykorzystywana procedura³⁶ uruchamiana jest wskutek zgłoszenia podatnika, jeśli w sprawie nie toczy się jeszcze postępowanie sądowe³⁷. SOLVIT nie polega na bezpośredniej współpracy organów podatkowych państw członkowskich w celu rozwiązania indywidualnego sporu transgranicznego. W ramach systemu centrum SOLVIT w państwie podatnika³⁸, ulokowane poza strukturami administracji podatkowej, po uzyskaniu od krajowego eksperta opinii potwierdzającej naruszenie prawa UE przez organ podatkowy innego państwa członkowskiego (lub wskazującej na prawdopodobieństwo takiego naruszenia) kontaktuje się z ośrodkiem SOLVIT w kraju, w którym wystąpił problem (tzw. z ośrodkiem prowadzącym). Ośrodek prowadzący współpracuje z właściwym krajowym organem podatkowym, aby rozwiązać problem. Może nawet w tym celu uzyskać nieformalną opinię prawną eksperta Komisji Europejskiej, wyjaśniającą, jak prawidłowo stosować unijne przepisy dotyczące VAT. Jeśli problem nie zostanie rozwiązany lub proponowane rozwiązanie nie jest satysfakcjonujące, wnioskodawca może dochodzić swoich praw w zwykłym trybie odwoławczym państwa, w którym wystąpił problem, w tym przed sądem. Jak dotąd w ramach SOLVIT rozwiązywano przede wszystkim problem (opóźnionego) zwrotu VAT w innym państwie członkowskim³⁹. Trudno ocenić przydatność tej procedury w rozwiązywaniu bardziej skomplikowanych problemów podwójnego opodatkowania.

567

Jak już wskazano, rozporządzenie 904/2010 nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku uzgodnienia między sobą sposobu opodatkowania transakcji międzynarodowej⁴⁰. Nawet jeśli, zgodnie ze stanowiskiem TSUE, organ podatkowy badający wymagalność VAT od transakcji, która została wcześniej objęta tym podatkiem w innym państwie członkowskim, jest zobowiązany zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji do organów podatkowych tego innego państwa, gdy wniosek taki jest przydatny czy wręcz niezbędny w celu ustalenia, że podatek VAT jest wymagalny

³⁶ Zob. EU VAT Forum, *Report...*, s. 42.

³⁷ Zob. Komisja Europejska, *Zalecenie Komisji z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT* (Dz.Urz. UE L 249 z dnia 19 września 2013 r.), s. 10.

³⁸ To jest w państwie członkowskim, które jest najbardziej związane z wnioskodawcą ze względu np. na obywatelstwo, miejsce zamieszkania, przedsiębiorstwo lub miejsce otrzymania przez wnioskodawcę praw przedmiotowych.

³⁹ Zob. Komisja Europejska, *SOLVIT. Przykłady rozwiązanych problemów. Podatki*, b.r., https://ec.europa.eu/solvit/problems-solved/taxation/index_pl.htm (dostęp: 18.11.2022). Zob. też EU VAT Forum, *Report...*, s. 42.

⁴⁰ Zob. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r., C-276/18, KrakVet, pkt 48–49.

w tym pierwszym państwie członkowskim⁴¹, to chodzi tu tylko o uzyskanie informacji, a nie osiągnięcie konsensusu w sprawie miejsca opodatkowania tej transakcji. Określona w rozporządzeniu 904/2010 „współpraca w celu zapewnienia prawidłowego wymiaru VAT” obejmuje obecnie dalece sformalizowaną wymianę informacji⁴² oraz kontrole jednoczesne, a nie uzgadnianie stanowisk. Tylko jedenaście państw członkowskich⁴³ uczestniczy w pilotażowym, nieobowiązkowym projekcie Unijnego Forum ds. VAT – tzw. dialogu administracyjnym⁴⁴. W ramach tego projektu podatnik może zwrócić się do państw żądających podatku od tej samej transakcji, aby podjęły próbę rozwiązania sprawy w drodze wzajemnego porozumienia, zapobiegając wystąpieniu podwójnego opodatkowania lub je eliminując. Żadne z państw nie zrzeka się przy tym swojego uzasadnionego prawa do opodatkowania. Chodzi raczej o wynikłą z dialogu zmianę stanowiska w sprawie oceny faktów czy interpretacji przepisów, dzięki której jedno z państw przyznaje, że żądanie zapłaty podatku było błędne. Państwa członkowskie nie są jednak zobowiązane do osiągnięcia porozumienia ani poddania się arbitrażowi. Jeśli spór pozostaje nierozwiązany, podatnik może zainicjować zwykłą procedurę odwoławczą czy sądową w państwie, które jego zdaniem niezasadnie żąda podatku.

568

Od 2013 r. podatnicy z niektórych państw członkowskich (pierwotnie piętnastu, obecnie osiemnastu)⁴⁵ mają też możliwość uzyskania tzw. transgranicznej interpretacji indywidualnej dotyczącej VAT (*VAT Cross Border Ruling*). W ramach pilotażowego, tymczasowego projektu Unijnego Forum ds. VAT⁴⁶ podatnik planujący przeprowadzenie skomplikowanej transakcji transgranicznej może w państwie swojej rejestracji VAT złożyć wniosek o wydanie interpretacji, której treść zostanie uzgodniona z innym

⁴¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r., C-419/14, *WebMindLicenses*, pkt 59.

⁴² W tym wymianę na wniosek, obejmującą również możliwość obecności urzędników państwa wnioskującego o udzielenie informacji podczas postępowania administracyjnego prowadzonego na terytorium wezwanego do udzielenia informacji państwa członkowskiego, w celu uzyskania wnioskowanych informacji.

⁴³ Belgia, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Hiszpania, Irlandia, Litwa, Łotwa, Niemcy, Szwecja.

⁴⁴ European Commission, *Information Note – VAT Double Taxation – Dialogue Between Tax Administrations*, Brussels, 14.10.2015 (update 3.02.2020), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁵ Uczestniczące państwa to: Belgia, Cypr, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Hiszpania, Irlandia, Litwa, Łotwa, Malta, Niemcy, Polska (od 2021 r.), Portugalia, Słowenia, Szwecja, Węgry, Włochy.

⁴⁶ Zasady funkcjonowania projektu opisano w ogłoszeniu European Commission, *Information notice: Test Case for Private Ruling Requests Relating to Cross-Border Situations*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en (dostęp: 18.11.2022).

państwem czy innymi państwami uczestniczącymi w projekcie. Ryzyko zaistnienia w przyszłości podwójnego opodatkowania VAT zmniejsza się dzięki wypracowaniu przez administracje podatkowe wspólnego stanowiska co do interpretacji okoliczności faktycznych i przepisów. Wniosek jest składany, a następnie rozpatrywany zgodnie z przepisami dotyczącymi interpretacji indywidualnych, obowiązującymi w państwie rejestracji. Również skutki ochronne interpretacji są takie jak w przypadku interpretacji krajowych dotyczących VAT i mogą się różnić w poszczególnych państwach. Państwo członkowskie, które otrzymało wniosek, konsultuje się z innymi zaangażowanymi państwami, ale podatnik nie ma żadnej gwarancji, że zostanie wydana interpretacja o treści ustalonej przez wszystkie zaangażowane państwa oraz w jakim terminie to nastąpi. Państwa członkowskie nie mają bowiem obowiązku ustalenia wspólnego stanowiska. Wskazuje się, że mała liczba wniosków i wydanych dotąd interpretacji (23)⁴⁷ może wynikać z faktu, że w projekcie uczestniczy niedostatecznie dużo państw oraz że przedsiębiorcy nie są świadomi tej możliwości⁴⁸.

4. Wnioski *de lege ferenda*

569

Ochrona podatnika przed podwójnym opodatkowaniem VAT wewnątrz Unii opiera się przede wszystkim na wspólnych unormowaniach kwestii transgranicznych. Praktyka stosowania tych przepisów niestety odbiega od ideału prawidłowości i jednolitości. Ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania mogłoby zmaleć, gdyby zasady opodatkowania transakcji wewnątrzunijnych wynikały bezpośrednio z aktów prawa unijnego niewymagających implementacji. Sporadycznie nadal występowałyby różnice wynikające z błędów tłumaczeniowych na etapie tworzenia poszczególnych autentycznych wersji językowych rozporządzeń, ale zostałyby wyeliminowane różnice wynikające z samej (nieprawidłowej) implementacji⁴⁹. Już w *Zielonej Księdze w sprawie przyszłości podatku VAT* zauważono, że „zastosowanie rozporządzeń Rady zamiast dyrektyw

⁴⁷ Zob. European Commission, *EU VAT Forum Cross-Border Rulings (Update Update October 2019)*, Brussels, 22.10.2019, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-10/cross-border-rulings.pdf> (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁸ CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 4/2020 concerning double taxation in VAT*, Brussels, 27.03.2020, s. 2, https://taxadviserseurope.org/new_ahgency/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-Double-Taxation-in-VAT.pdf (dostęp: 18.11.2022).

⁴⁹ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 388.

zapewniłoby ściślejszą harmonizację, w szczególności umożliwiającą UE uniknięcie podwójnego opodatkowania⁵⁰.

W celu zmniejszenia zagrożenia zjawiskiem podwójnego opodatkowania należy też wzmocnić system transgranicznych interpretacji VAT, wprowadzając jego regulację prawną na poziomie unijnym, tak by interpretacje te dostępne były we wszystkich państwach członkowskich, dla wszystkich wariantów geograficznych transakcji, na takich samych zasadach i z takimi samymi skutkami ochronnymi⁵¹. Obecny system jest tylko projektem Unijnego Forum ds. VAT, funkcjonującym na zasadzie nieformalnej współpracy między administracjami podatkowymi niektórych państw członkowskich. Gdyby kwestie transgraniczne zostały uregulowane w rozporządzeniu, można by nawet rozważyć utworzenie unijnego organu interpretacyjnego⁵². Rozważenia wymagałaby wówczas relacja kompetencji takiego organu i Trybunału Sprawiedliwości⁵³.

Należy również rozważyć uzupełnienie bardzo obecnie sformalizowanego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi o możliwość bezpośredniego (ale rejestrowanego) kontaktu między urzędnikiem wnioskującym o informację i urzędnikiem odpowiedzialnym za udzielenie informacji⁵⁴. Mogłoby to znacząco poprawić jakość i przydatność udzielanych odpowiedzi i umożliwić sprawne wyjaśnienie wątpliwości dotyczących okoliczności faktycznych, w wielu przypadkach skutkując zmniejszeniem prawdopodobieństwa wystąpienia podwójnego opodatkowania. Byłby to swego rodzaju wstęp do rozwoju bardziej zaawansowanych narzędzi opartych na dialogu administracji podatkowych.

We wspólnym unijnym systemie VAT brakuje niestety pozasądowej procedury rozwiązywania sporów: procedury wzajemnego porozumiewania się administracji podatkowych oraz obowiązkowego, wiążącego arbitrażu⁵⁵, choćby podobnych do tych wprowadzonych dla rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania dochodu i kapitału dyrektywą Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej⁵⁶. To bardzo

⁵⁰ Komisja Europejska, *Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM(2010)695, wersja ostateczna, Bruksela, 1.12.2010, s. 15.

⁵¹ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 389.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ I. Lejeune, S. Vandenberghe, M. van de Putte, *VAT Rulings on Cross-Border Situations in the European Union*, „International VAT Monitor” 2014, no. 4, s. 185–186.

⁵⁴ M. Sęk, *Odwrotne...*, s. 400.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 397.

⁵⁶ Dz.Urz. UE L Nr 265, s. 1.

zaskakujące⁵⁷ i rozczarowujące, że w zakresie tak dalece zharmonizowanego podatku jak VAT podatnik nie ma możliwości zainicjowania procedury, w ramach której państwa członkowskie zarazem mogłyby i musiałyby podjąć próbę uzgodnienia, jak powinna zostać opodatkowana konkretna transakcja, by nie wystąpiło podwójne opodatkowanie, a w braku takiego porozumienia w rozsądnym czasie – procedury wiążącego te państwa arbitrażu.

Wedle komunikatu z 15 lipca 2020 r. *Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*⁵⁸ Komisja Europejska dopiero w latach 2022–2023 planuje zbadać możliwość wprowadzenia mechanizmów zapobiegania sporom dotyczącym wdrożenia dyrektywy 2006/112/WE i rozwiązywania tych sporów⁵⁹. Komisja przyznaje, że mechanizmy „są potrzebne na każdym etapie cyklu życia transakcji VAT, aby zapewnić przestrzeganie zasad pewności prawa, neutralności i sprawiedliwości w zakresie podatku VAT”, ale jednocześnie zapowiada, że zajmie się tym problemem („zbada wszystkie możliwe opcje i, w stosownych przypadkach, przedstawi wniosek ustawodawczy w sprawie mechanizmu zapobiegania i rozstrzygania sporów dotyczących VAT”) dopiero w 2–3 lata od opublikowania komunikatu⁶⁰. Tymczasem dla opodatkowania dochodu mechanizmy przyjęto w 2017 r., funkcjonują one od 1 lipca 2019 r., a dotyczą dochodu osiąganego od 1 stycznia 2018 r. Ponadto bardzo rozczarowujące jest, że już podczas konsultacji w sprawie poprawy sytuacji obywateli UE jako podatników podatków bezpośrednich i pośrednich prowadzonych od 10 marca do 2 czerwca 2021 r. Komisja „zapomniała” o problemie brakujących mechanizmów zapobiegania i rozstrzygania sporów VAT. Słusznie zwrócili na to uwagę przedstawiciele doradców podatkowych i przedsiębiorców⁶¹ w swoich stanowiskach zgłoszonych w toku tych konsultacji⁶².

⁵⁷ O „zaskakującym” braku podobnych instrumentów w VAT zob. CFE Tax Advisers Europe, *Opinion...*

⁵⁸ Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, KOM(2020)312 ostateczny, Bruksela, 15.07.2020.

⁵⁹ „W latach 2022–2023: 16. Zapobieganie sporom dotyczącym VAT i ich rozstrzygnięciu. Mechanizmy służące zapobieganiu sporom dotyczącym wdrożenia dyrektywy w sprawie VAT i rozstrzygnięciu tych sporów są potrzebne na każdym etapie cyklu życia transakcji VAT, aby zapewnić przestrzeganie zasad pewności prawa, neutralności i sprawiedliwości w zakresie podatku VAT. Komisja zbada wszystkie możliwe opcje i, w stosownych przypadkach, przedstawi wniosek ustawodawczy w sprawie mechanizmu zapobiegania i rozstrzygnięcia sporów dotyczących VAT.”

⁶⁰ Komisja Europejska, *Komunikat...*, KOM(2020)312 ostateczny, s. 16.

⁶¹ To jest Europejska Konfederacja Podatkowa (CFE Tax Advisers Europe), Konfederacja Europejskiego Biznesu (Business Europe) i Federacja Niemieckich Przemysłowców (Bundesverband der Deutschen Industrie, BDI).

⁶² Zob. European Commission, *EU taxpayers' rights...*

W tej sytuacji pozostaje powtórzyć za Unijnym Forum ds. VAT, że we wspólnym systemie VAT są pewne instrumenty zapobiegania i eliminowania podwójnego opodatkowania, choć niewystarczające, i mieć nadzieję, że Komisja faktycznie opracuje nowe rozwiązania i przedstawi do końca 2023 r. odpowiedni wniosek legislacyjny.

Bibliografia

- Bizoli G., *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and GST/VAT Contexts*, [w:] M. Lang, P. Melz, E. Kristofferson (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, Amsterdam 2009.
- CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement FC 4/2020 concerning double taxation in VAT*, Brussels, 27.03.2020, https://taxadviserseurope.org/new_ahgency/wp-content/uploads/2020/03/CFE-Opinion-Statement-on-Double-Taxation-in-VAT.pdf (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Review and update of VAT strategy priorities*, COM(2003)614 final, Brussels, 20.10.2003.
- European Commission, *Consultation paper. Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 5.01.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/double_taxation_en.pdf (dostęp: 18.03.2021).
- European Commission, *EU VAT Forum Cross-Border Rulings (Update Update October 2019)*, Brussels, 22.10.2019, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-10/cross-border-rulings.pdf> (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Information Note – VAT Double Taxation – Dialogue Between Tax Administrations*, Brussels, 14.10.2015 (update 3.02.2020), https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-02/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Information notice: Test Case for Private Ruling Requests Relating to Cross-Border Situations*, b.r., https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en (dostęp: 18.11.2022).
- European Commission, *Report on the Outcome of the Consultation on Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, Brussels, 24.10.2007, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/rep_doubl_taxation.pdf (dostęp: 18.03.2021).
- EU VAT Forum, *Prevention and solution of VAT double taxation dispute. Report*, 23.01.2020, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/01-2020-executive-note-eu-vat_forum.pdf (dostęp: 18.03.2021).

- Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, KOM(2020)312 ostateczny, Bruksela, 15.07.2020.
- Komisja Europejska, *Komunikat Komisji z dnia 19 stycznia 2017 r. Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu wraz z załącznikiem Administracyjne procedury postępowania w stosunkach ze skarżącymi w przedmiocie stosowania prawa unijnego* (Dz.Urz. UE C 18 z dnia 19 stycznia 2017 r.).
- Komisja Europejska, SOLVIT. *Przykłady rozwiązanych problemów. Podatki*, b.r., https://ec.europa.eu/solvit/problems-solved/taxation/index_pl.htm (dostęp: 18.11.2022).
- Komisja Europejska, *Zalecenie Komisji z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT*, b.r. (Dz.Urz. UE L 249 z dnia 19 września 2013 r.).
- Komisja Europejska, *Zielona Księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, KOM(2010)695, wersja ostateczna, Bruksela, 1.12.2010.
- Lang J., Englisch J., *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, [w:] A. Amattucci (red.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2012.
- Lejeune I., Vandenberghe S., Putte M. van de, *VAT Rulings on Cross-Border Situations in the European Union*, „International VAT Monitor” 2014, no. 4.
- Millar R., *Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional Rules*, „Sydney Law School Research Paper” 2009, no. 09/44, <http://ssrn.com/abstract=1416495> (dostęp: 18.03.2022).
- Ruppe H.G., *General Report*, [w:] IFA (red.), *International Problems in the Field of General Taxes on Sales of Goods and Services, Studies on International Fiscal Law*, Deventer 1983.
- Sęk M., *Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnątrzunijnych*, Warszawa 2018.
- Terra B., *Place of Supply in European VAT*, Alphen aan den Rijn 1998.
- Traversa E., *KrakVet Marek Batko (Case C-276/18): Against All Odds, VAT Double Taxation Exists in the EU*, 27.07.2020, <http://kluwertaxblog.com/2020/07/27/krakvet-marek-batko-case-c-276-18-against-all-odds-vat-double-taxation-exists-in-the-eu/> (dostęp: 18.11.2022).
- Vienna Multi-Stakeholder Group on Improving Cross-border Dispute Resolution, b.r., <https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/gtpc/current-projects/vienna-multi-stakeholder-group-on-improving-cross-border-dispute-resolution/> (dostęp: 18.07.2022).

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 347 ze zm.).
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L Nr 265).

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2010 r. Nr 268).

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.U. UE L 77 z dnia 23 marca 2011 r. ze zm.).

Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE C 202 z dnia 7 czerwca 2016 r.).

Streszczenie

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na niedostateczny poziom ochrony podatników przed podwójnym opodatkowaniem VAT w obrocie wewnątrzunijnym. Autorka wykazuje, że podwójne opodatkowanie stanowi naruszenie celu integracyjnego i zasad wspólnego unijnego systemu VAT. Analizuje też dostępne obecnie środki zapobiegania i eliminacji podwójnego opodatkowania w indywidualnych sprawach, zwracając szczególną uwagę na ich wady z perspektywy podatnika. W opracowaniu sformułowano również postulaty *de lege ferenda* pod adresem unijnego prawodawcy, mające na celu uzupełnienie katalogu instrumentów służących zapobieganiu i rozwiązywaniu transgranicznych sporów prowadzących do podwójnego opodatkowania VAT.

574

Słowa kluczowe: VAT, podwójne opodatkowanie, transgraniczne spory podatkowe, obrót wewnątrzunijny

Wojciech Sztuba¹

Proporcjonalność polskich norm antyabuzywnych²

1. Wprowadzenie

Niewiele ponad siedem lat minęło od chwili, gdy OECD i państwa z grupy G20 opublikowały piętnastopunktowy plan działań zmierzających do uszczelnienia globalnego systemu prawa podatkowego, znany pod nazwą BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Dziś większość państw rozwiniętych implementowała do swoich systemów prawa wiele norm antyabuzywnych tam zaproponowanych. Jedną z nich jest generalna klauzula w sprawie unikania opodatkowania (GAAR). Pozwala ona na tzw. recharakteryzację lub pominięcie czynności prawnej, jeśli jednym z głównych celów jej dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej oraz cechuje ją sztuczność, a także sprzeczność z celem regulacji podatkowej. Polska należy do tych państw członkowskich Unii Europejskiej, które najpilniej wdrażają rekomendacje OECD/G20 oraz dyrektywy unijne, takie jak ATAD i ATAD2, nie tylko w zakresie GAAR, ale także wielu innych norm ograniczających planowanie podatkowe, np. w zakresie raportowania schematów podatkowych, cen transferowych, odliczalności odsetek lub kosztów usług niematerialnych.

Prewencyjna funkcja regulacji antyabuzywnych nie może być jednak rozpatrywana tylko w kontekście fiskalnej sprawności, w oderwaniu od

575

¹ Wojciech Sztuba – doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, partner zarządzający TPA Poland, prezes zarządu Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (Polski Oddział International Fiscal Association – IFA).

² Na podstawie: W. Sztuba, M. Dankowska, *Proporcjonalność użytych w Polsce środków antyabuzywnych. Ich wpływ na ograniczenie agresywnej optymalizacji i konkurencyjność inwestycyjną kraju*, [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020, s. 139–162.

oceny celowości użytych środków z punktu widzenia ich ingerencyjnego wpływu na gospodarkę. Stopień ingerencji systemu podatkowego w mechanizmy wolnego rynku powinien reprezentować punkt równowagi, w którym poziom antyabuzywnego odstraszenia odnosi maksymalny możliwy skutek fiskalny bez istotnego wpływu na obniżenie konkurencyjności inwestycyjnej państwa. Innymi słowy, skala i zasięg fiskalnej prewencji powinny być proporcjonalne do celów gospodarczych państwa. W przeciwnym razie nadmiernie uzbrojony system regulacyjny hamuje rozwój biznesu i zniechęca nie tylko do optymalizacji podatkowej, ale i do inwestycji w ogóle.

Zasada proporcjonalności, wywodzona z licznych źródeł prawa, w tym z art. 31 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, rozumiana jest, w uproszczeniu, jako nakaz przyjęcia stopnia uciążliwości danej regulacji w odpowiedniej proporcji do wartości dobra, którego ochronie służy⁴. W konsekwencji zarówno ustawodawca, jak i organy administracji państwa uprawnieni są do użycia jedynie takich środków, które są niezbędne do osiągnięcia konkretnego celu. W niniejszym opracowaniu poddano ocenie tak rozumianą proporcjonalność polskich norm prawa, zaprojektowanych w celu „uszczelnienia” systemu podatkowego, która przecież nie stanowi celu samego w sobie, ale zaledwie jeden z elementów polityki gospodarczej państwa.

576

Omówienie wszystkich przepisów antyabuzywnych, wobec których da się wykazać naruszenie zasady proporcjonalności, wykracza poza ramy tego opracowania. Dlatego problem zilustrowano na przykładzie dwóch regulacji: samej klauzuli GAAR oraz związanych z nią norm tworzących obowiązki zgłaszania tzw. schematów podatkowych.

2. Klauzula GAAR

Od 2016 r. klauzula GAAR⁵ umożliwia organom podatkowym pomiar skutków podatkowych transakcji zawartych głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz określenie konsekwencji zgodnych

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ J. Bojke, *Rola zasady proporcjonalności w wykładni przepisów prawa karnego materialnego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 1, s. 108, https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/48766/bojke_rola_zasady_proporcjonalnosc_w_wykładni_przepisow_prawa_2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 27.03.2021).

⁵ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

z ekonomiczną treścią czynności. Jak dotąd klauzula GAAR nie została jeszcze obudowana w znaczącym stopniu orzecznictwem sądów. Niewiele wydano także tzw. opinii zabezpieczających, stanowiących rodzaj interpretacji indywidualnych w sprawach GAAR. W tę lukę chętnie wkracza za to Ministerstwo Finansów, publikując tzw. ostrzeżenia, w których dokonuje się nieformalnej i niemal zawsze profiskalnej wykładni klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w konkretnych przypadkach biznesowych.

Do końca 2018 r. ogólna klauzula miała zastosowanie do transakcji o wartości powyżej 100 000 zł. Od 2019 r.⁶ możliwość jej stosowania została rozszerzona przez zniesienie progu wartości transakcji, a korzyść podatkowa, jako jedna z przesłanek użycia klauzuli, nie musi być już jedynym ani głównym celem działań podatnika. Przewidziano ponadto nową sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania do wysokości 120% osiągniętej korzyści podatkowej w sprawach, w których wydano decyzję na podstawie GAAR. Wprowadzane zmiany ustawodawca uzasadnił koniecznością dostosowania przepisów krajowych do wcześniej implementowanej przez Polskę dyrektywy Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁷. Implementacja dyrektywy ATAD w Polsce wyszła jednak poza dyspozycję samej dyrektywy, między innymi przez zaostrzenie kryterium istotności. Warto też nadmienić, że do 2018 r. przy zbiegu GAAR ze szczególnymi klauzulami przeciwko unikaniu opodatkowania zawartymi w ustawach (tzw. SAAR) pierwszeństwo miały te ostatnie, co w myśl obecnych przepisów nie jest już regułą obowiązującą.

Wprowadzeniu klauzuli GAAR towarzyszyły masowe odmowy wydawania interpretacji indywidualnych w zwykłych sprawach materialnoprawnych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej korzysta obficie z prawa odmowy, jeśli uznaje, że przedmiot wniosku o interpretację może się wiązać z unikaniem opodatkowania. Jednocześnie w praktyce nie funkcjonują opinie zabezpieczające, które miały zastąpić interpretacje indywidualne w sprawach GAAR. Wysokie koszty postępowania, długi czas oczekiwania na rozstrzygnięcie, niechęć Ministerstwa Finansów do zasięgania opinii niezależnych ekspertów współtworzących tzw. Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, nie

⁶ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

⁷ Dz.Urz. UE L Nr 193 ze zm., s. 1. – dalej dyrektywa ATAD.

zachęcają do stosowania tego instrumentu. Poza tym podatnicy często spotykają się także z odmową wydania opinii zabezpieczających. W całym 2020 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał tylko piętnaście takich opinii⁸.

Dotychczasowa praktyka wskazuje, że stosowanie klauzuli GAAR wykracza daleko poza przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Restrykcyjne ponad europejską miarę prawodawstwo, rozszerzające i profiskalne stanowiska upubliczniane przez administrację w połączeniu z ograniczonym dostępem do instrumentów zabezpieczających oraz brakiem rozbudowanej doktryny i orzecznictwa w istocie paraliżują także legalne planowanie podatkowe. Ma to hamujący wpływ na procesy biznesowe, w tym zwłaszcza inwestycje. Trzeba też zaznaczyć, że choć dyrektywa ATAD wraz z rekomendowaną w niej klauzulą GAAR została implementowana w całej Unii Europejskiej, polski model jej wdrożenia należy do najbardziej agresywnych i w sposób widoczny wyróżnia się na tle innych państw członkowskich⁹.

3. Raportowanie schematów podatkowych

578

Z początkiem 2019 r. Ordynację podatkową rozszerzono o przepisy wprowadzające obowiązek raportowania tzw. schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules – MDR*)¹⁰. To skutek implementacji dyrektywy zmieniającej wcześniejszą dyrektywę o wymianie informacji w dziedzinie opodatkowania¹¹. Zgodnie z preambułą do dyrektywy MDR nadrzędnym celem tych przepisów jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez zobowiązanie podatników do informowania władz podatkowych o uzgodnieniach transgranicznych, które mogłyby być wykorzystane do agresywnego planowania podatkowego.

⁸ A. Krzyżińska, Ł. Bączyk, *Wciąż trudno o opinię zabezpieczającą*, „Rzeczpospolita”, 21.03.2021, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303219998-Wciaz-trudno-o-opinie-zabezpieczajaca.html> (dostęp: 31.03.2021).

⁹ B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, „Przeгляд Podatkowy” 2020, nr 7, s. 27–43.

¹⁰ Art. 3 ust. 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L Nr 139 ze zm., s. 1).

Tym razem krajowy prawodawca zdecydował się wyjść wyjątkowo szeroko poza zakres regulacyjny dyrektywy UE. Przykładowo: w Polsce, jak w żadnym innym państwie UE, zgłoszeniu podlegają tzw. schematy krajowe, jak również uzgodnienia, które dotyczą wyłącznie podatku VAT. W Ordynacji podatkowej można także znaleźć nieznanne prawodawstwu unijnemu rodzaje kryteriów kwalifikacyjnych (*hallmarks*), np. inne szczególne cechy rozpoznawcze czy kryterium kwalifikowanego korzystającego, których spełnienie wyzwała obowiązek sprawozdawczy. W polskich przepisach rozdzielono również pojęcie pośrednika (w dyrektywie MDR *intermediary*) na dwie osobne kategorie podmiotów: promotorów oraz wspomagających, co wywołało mnóstwo wątpliwości interpretacyjnych¹², a także poważnych problemów technicznych¹³. Ustawodawca postanowił także w wielu miejscach rozszerzyć dyspozycje dyrektywy w sposób daleko wykraczający poza jej sens i cel. Choć zasadniczym celem dyrektywy jest wymuszenie zgłaszania czynności, co do których zachodzi prawdopodobieństwo naruszenia klauzuli GAAR, polski model MDR objął obowiązkiem raportowania znacznie szerszy zakres zdarzeń gospodarczych, niekiedy bardzo odległych od sytuacji mogących mieć związek z unikaniem opodatkowania (np. wypłata dywidendy do udziałowca). Zabieg ten należy ocenić negatywnie także dlatego, że cały pakiet regulacyjny MDR składa się z przepisów prawa uzupełnionych o tzw. objaśnienia Ministra Finansów¹⁴. Mamy więc do czynienia ze skomplikowanymi, często niejasnymi przepisami Ordynacji podatkowej, którym towarzyszą interpretacje Ministerstwa Finansów o niejasnym statusie prawnym, skądinąd w wielu miejscach także niezrozumiałe. O ile piśmiennictwo autora regulacji można od biedy uznać za wykładnię autentyczną, pomocną w interpretowaniu niejasności obowiązujących przepisów na korzyść podatnika, o tyle poważne wątpliwości, także natury konstytucyjnej, budzi ta część objaśnień, która normy Ordynacji podatkowej interpretuje rozszerzająco. Mowa bowiem o przepisach w istocie karnych, które zgodnie z Konstytucją RP nakładać wolno jedynie ustawą.

¹² K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 120–122.

¹³ Na przykład ustawodawca dopiero w maju 2020 r. (art. 13 ustawy zmieniającej – Dz.U. z 2020 r., poz. 1106) znowelizował przepisy dotyczące retrospektywnego raportowania schematów transgranicznych powstałych w okresie od 25 czerwca do 31 grudnia 2018 r. (czyli przed wejściem w życie przepisów o MDR), rozszerzając ów obowiązek na pominiętych wcześniej omyłkowo wspomagających. W rezultacie wspomagający zostali zmuszeni do raportowania uzgodnień sprzed niemal dwóch lat poprzedzających nowelizację.

¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacja o schematach podatkowych (MDR)*, 2019, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 31.03.2021).

Wątpliwości podatników związane z MDR nie mogą niestety być rozstrzygane w drodze interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, gdyż zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, a także sądów administracyjnych przepisy MDR stanowią przepisy procesowe i z tego powodu nie podlegają wykładni. Zauważalnym skutkiem braku możliwości uzyskania przejrzystej interpretacji przepisów o raportowaniu schematów podatkowych jest skłonność podatników do nadmiernej ostrożności przy dokonywaniu samodzielnej wykładni tych przepisów. W efekcie podatnicy często decydują się raportować wszystkie czynności, wobec których zachodzi choćby wątpliwość, iż mogłyby być objęte obowiązkiem zgłoszenia. Należy jednak wskazać, że zachowania te są nie tylko efektem niepewności co do interpretacji obowiązującego prawa, lecz wynikają także z wysokości potencjalnych kar. Polska przewidziała bowiem najwyższe w Unii Europejskiej kary za niewywiązywanie się z obowiązku raportowania. Przykładowo: za niezłożenie informacji o schemacie podatkowym odpowiedzialnej za to osobie fizycznej grozi kara grzywny, sięgająca maksymalnie 26,9 mln złotych¹⁵.

Podsumowując, polski model MDR należy uznać za nieporównanie bardziej agresywny niż dyspozycja dyrektywy UE, a także niż praktyczne formy jej realizacji przez pozostałe państwa członkowskie. Wolno także przypuszczać, że nadaktywność polskiego ustawodawcy w obszarze MDR nie przyniesie istotnych dodatkowych korzyści z „uszczelniania” systemu podatkowego. Skutek ten został już w znacznej mierze osiągnięty dzięki wcześniej istniejącym regulacjom antyabuzyjnym. Dostrzegalny jest za to negatywny wpływ przepisów MDR na postrzeganie konkurencyjności inwestycyjnej kraju przez zagranicznych inwestorów.

580

4. Konkurencyjność inwestycyjna Polski

W raporcie Global Entrepreneurship Monitor za 2019 r.¹⁶ zagadnienia dotyczące obciążeń związanych z podatkami, obowiązkami sprawozdawczymi i biurokracją zostały uznane za jeden z kluczowych obszarów wpływających na przedsiębiorczość w Polsce. Czytamy tam, że polityka podatkowa stanowi istotne utrudnienie dla rozwoju biznesu, a interpretacja przepisów podatkowych oraz innych regulacji administracyjnych

¹⁵ W 2021 r. 720 maksymalnych stawek dziennych odpowiadało kwocie 26 879 040,00 zł.

¹⁶ PARP, *GEM Polska. Raport z badania przedsiębiorczości – 2019, 2020*, s. 66, <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/gem-polska-raport-z-badania-przedsiębiorczosci-2019> (dostęp: 31.03.2021).

nie jest stosowana w sposób spójny ani przewidywalny. Z kolei coroczny raport Banku Światowego *Doing Business* dla 190 krajów¹⁷ jako zjawiska negatywne w polskim systemie podatkowym w latach 2017–2018 wskazuje nadmierne skomplikowanie przepisów, m.in. w podatku VAT. Do podobnych konkluzji wiodą coroczne raporty *International Tax Competitiveness Index*, w których, w zależności od edycji, porównywane są przepisy dotyczące różnych rodzajów podatków w państwach rozwiniętych. W ciągu ostatnich lat zmiany wprowadzone w zakresie podatków doprowadziły do odwrócenia wcześniejszej tendencji wzrostowej i obecnie Polska plasuje się na 34 miejscu spośród 36 ocenianych państw. Przy tym w grupie ostatnich pięciu państw jesteśmy jedynym z niską stawką nominalną CIT, co samo w sobie powinno nas „wypchnąć” w górę rankingu, ale okazało się niewystarczające w obliczu ujemnych ocen w innych kategoriach¹⁸.

Z zasady normy antyabuzywne służą przeciwdziałaniu praktykom przestępczym oraz tym z pogranicza legalnych, lecz uznanych za sprzeczne z zasadami sprawiedliwości społecznej. Państwa rozwinięte starają się eliminować skalę takich zjawisk. Postępująca globalizacja, wzrost mobilności kapitału i cyfryzacja gospodarki podniosły dodatkowo znaczenie elastyczności systemu podatkowego w konkurencyjnej grze państw o pozyskiwanie nowych inwestycji i utrzymanie bazy podatkowej. Przy tym po kryzysie finansowym zapoczątkowanym w 2008 r. radykalnie zmieniło się postrzeganie systemu międzynarodowego prawa konwencyjnego, opartego na ówczesnej Modelowej Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Kryzys obniżył tolerancję państw stosujących wysokie stawki opodatkowania dochodu wobec erozji bazy podatkowej na rzecz rajów podatkowych czy *low tax countries*, do jakich nadal zalicza się Polska. Uznano, iż choć system tysięcy dwustronnych umów międzypaństwowych dobrze wypełnia zadanie unikania podwójnego opodatkowania, to jest bezbronny wobec nadużyć związanych z podwójnym nieopodatkowaniem. Z inicjatywy *high tax countries* w 2013 r. pojawił się pakiet BEPS i działania częściowo omówione w tym rozdziale.

O ile trudno jest dyskutować z koniecznością wdrożenia do prawa krajowego dyspozycji dyrektyw przyjętych w UE, o tyle należy od polskiego ustawodawcy oczekiwać racjonalności w doborze sposobu wykonania ciężącego na nim obowiązku. Czy w obliczu faktu, że Polska

¹⁷ World Bank, *Doing Business 2019*, Washington 2019, s. 146, https://www.doing-business.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf (dostęp: 3.07.2020).

¹⁸ D. Bunn, E. Assen, *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020, <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf> (dostęp: 31.03.2021).

należy do *low tax countries*, dzięki czemu przyciągnęła mnóstwo zagranicznych inwestycji w ostatnich 30 latach i na czym zbudowała swój bezsprzeczny sukces gospodarczy, należało przyjąć postawę nadgorliwego entuzjasty, czy raczej zachowawczego legalisty przy realizacji europejskich obowiązków? Wiele rekomendacji BEPS spowoduje, że zysk polskich spółek-córek zagranicznych koncernów będzie w przyszłości niższy niż dawniej, ponieważ władze podatkowe w państwach rezydencji ich spółek-matek wymuszą przesunięcie bazy podatkowej na powrót w stronę *high tax countries*. Prawodawca państwa członkowskiego UE nie może odmówić wdrożenia wspólnotowego prawa, ale może lepiej lub gorzej zabiegać o swoje interesy w trakcie unijnego procesu legislacyjnego, a następnie w trakcie procesu transpozycji przyjętych dyrektyw do prawa krajowego. W przypadku regulacji BEPS nieobjętych dyrektywami UE swoboda działania jest jeszcze większa. Dlatego należy krytycznie ocenić znaczną część polskich przepisów antyabuzywnych entuzjastycznie i ekspresowo wprowadzanych w życie w ramach szeroko nagłośnionej agendy uszczelniania systemu podatkowego. Jak wykazano w tym opracowaniu, znaczna restrykcyjność nowych przepisów, ich skomplikowana konstrukcja oraz częsty brak praktycznych instrumentów zabezpieczających istotnie pogarszają sytuację przedsiębiorców, zwiększając niepewność prawa, ryzyko podatkowe i karne dla firm i ich zarządów oraz koszty *compliance*.

582

W rezultacie wdrożone w Polsce w ostatnich latach środki przeciwko unikaniu opodatkowania w wielu miejscach uchybiają zasadzie proporcjonalności, która stanowi jeden z warunków poprawnej legislacji. Wprawdzie przyczyniły się do ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji, lecz za cenę zbyt wysoką. Można uznać za uprawdopodobnione, że odchylenie polskich przepisów wdrażających unijne normy antyabuzywne w stronę większej restrykcyjności przyniosło niewielką krańcową korzyść po stronie fiskalnej, czyli dodatkową wobec korzyści, jakie by osiągnięto, wdrażając je bez lokalnego dozbrowienia. Wydaje się też, że ta ewentualna korzyść jest nieadekwatna do obciążeń, jakie spoczęły na przedsiębiorcach prowadzących działalność w Polsce, także tych zagranicznych. Wolno wyrazić obawę, czy w ocenie skutków regulacji w ogóle uwzględniono ich potencjalnie negatywny wpływ na gospodarkę. Polska wysoka konkurencyjność inwestycyjna w ostatnich trzech dekadach została zbudowana na kilku kluczowych filarach, takich jak duży rynek wewnętrzny, niskie koszty pracy, polityczno-prawna konwergencja z systemem europejskim czy właśnie konkurencyjne opodatkowanie biznesu. Nowe regulacje antyabuzywne, widocznie wystające ponad standard legislacyjny UE, w istotny sposób wpływają na percepcję konkurencyjności państwa z punktu widzenia tego ostatniego czynnika. Wzrost niepewności prawnej, ryzyka

podatkowego i kosztów *compliance* w powiązaniu z upośledzeniem ochrony prawnej ze strony profesjonalnych doradców podatkowych, stanowią łącznie jedną z głównych przyczyn spadającej pozycji Polski w międzynarodowych rankingach konkurencyjności podatkowej i inwestycyjnej.

Bibliografia

- Bojke J., *Rola zasady proporcjonalności w wykładni przepisów prawa karnego materialnego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 1, https://ruj.uj.edu.pl/xmlui/bitstream/handle/item/48766/bojke_rola_zasady_proporcjonalnosc_w_wykładni_przepisow_prawa_2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 27.03.2021).
- Bunn D., Assen E., *International Tax Competitiveness Index 2020*, Washington 2020, <https://files.taxfoundation.org/20201009154525/2020-International-Tax-Competitiveness-Index.pdf> (dostęp: 31.03.2021).
- Gil K., Guzek M., Lejman M., *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Krzyżnińska A., Bączyk Ł., *Wciąż trudno o opinię zabezpieczającą*, „Rzeczpospolita”, 21.03.2021, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303219998-Wciaz-trudno-o-opinie-zabezpieczajaca.html> (dostęp: 31.03.2021).
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7.
- Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, 2019, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr> (dostęp: 31.03.2021).
- PARP, *GEM Polska. Raport z badania przedsiębiorczości – 2019, 2020*, <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/gem-polska-raport-z-badania-przedsiębiorczosci-2019> (dostęp: 31.03.2021).
- Sztuba W., Dankowska M., *Proporcjonalność użytych w Polsce środków antyabuzyjnych. Ich wpływ na ograniczenie agresywnej optymalizacji i konkurencyjność inwestycyjną kraju*, [w:] D.J. Gajewski (red.), *Uszczelnianie systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2020.
- World Bank, *Doing Business 2019*, Washington 2019, https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf (dostęp: 3.07.2020).

Akty prawne

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (Dz.Urz. UE L Nr 193 ze zm.).

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L Nr 139 ze zm.).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

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

Streszczenie

Prewencyjna funkcja regulacji antyabuzyjnych nie może być rozpatrywana tylko w kontekście fiskalnej sprawności, w oderwaniu od oceny celowości użytych środków z punktu widzenia ich ingerencyjnego wpływu na gospodarkę. Stopień ingerencji systemu podatkowego w mechanizmy wolnego rynku powinien reprezentować punkt równowagi, w którym poziom antyabuzyjnego odstraszenia odnosi maksymalny możliwy skutek fiskalny bez istotnego wpływu na obniżenie konkurencyjności inwestycyjnej państwa. Innymi słowy, skala i zasięg fiskalnej prewencji powinny być proporcjonalne do celów gospodarczych państwa. W przeciwnym razie nadmiernie uzbrojony system regulacyjny hamuje rozwój biznesu i zniechęca nie tylko do optymalizacji podatkowej, ale i do inwestycji w ogóle.

Słowa kluczowe: klauzule antyabuzywne, ingerencyjny system podatkowy, program BEPS

Dariusz Wasylkowski¹

Katarzyna Bronżewska²

Jakiego mediatora potrzebujemy w sporach podatkowych?

1. Wprowadzenie

Wprowadzenie mediacji jako metody rozwiązywania sporów na etapie postępowania podatkowego proponowane było od lat. Pomysł ten wpisywał się w nurt wypowiedzi doktryny i praktyki, postulujących reformę ogólnego prawa podatkowego i oparcie go na modelu prawa responsywnego, a w konsekwencji wprowadzenie również mechanizmów dialogu do stosowania prawa, m.in. poprzez uwzględnienie mediacji jako sposobu rozstrzygania sporów³. Projekt nowej Ordynacji podatkowej z 2017 r., opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP), uwzględniał wiele z wyżej wskazanych postulatów. Choć decyzja o nieprocedowaniu zmian do Ordynacji podatkowej wydaje się tymczasowo zamykać temat, w ocenie autorów warto jednak bliżej przyjrzeć się mediacji w prawie podatkowym.

585

¹ Dariusz Wasylkowski – adwokat, doradca podatkowy, mediator.

² Katarzyna Bronżewska – doktor nauk prawnych.

³ Modelu, gdzie: „prawo nastawione jest w większym stopniu niż poprzednio na potrzeby społeczne, artykułowane przez reprezentację społeczeństwa, a mniej na »własne« potrzeby władzy. Charakteryzuje się ono rosnącą współpracą uczestników stosunków prawnych, miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji” – B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 52, za J. Kola, P. Pest, *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, 2019, https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/17404/1/Strony%20odSPP_1_13_2016_Kola_Pest.pdf (dostęp: 13.04.2021).

Nie trzeba chyba nikogo przekonywać, że wprowadzenie mediacji w postępowaniu podatkowym przyniosłoby liczne korzyści. Po pierwsze, postępowania trwałyby krócej, a koszty ich prowadzenia byłyby niższe. Po drugie, zmniejszyłaby się liczba interwencji sądów administracyjnych, przyczyniając się do ich odciążenia. Po trzecie, polubowne załatwianie sporów przyczyniłoby się do wzrostu zaufania pomiędzy stronami postępowania, a to z kolei przełożyłoby się na lepszą współpracę organów podatkowych z tymi podatnikami, których sprawy byłyby załatwiane w drodze mediacji.

Wskazujemy powyższe uniwersalne korzyści płynące ze stosowania mediacji na podstawie wieloletnich doświadczeń stosowania tej metody w różnych obszarach prawa w Polsce i innych państwach. Doświadczenia te w wielu z nich dotyczą również sporów podatkowych. W konsekwencji mediacja, poprzez pogłębianie zaufania między stronami, przyczynia się do zwiększenia poziomu dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych zgodnie z prawem⁴.

Ponadto mediacja mogłaby być częściowym remedium na niskie *tax morale* menedżerów polskich firm i niski poziom *compliance*⁵.

586 Oczywiście wskazane powyżej korzyści uda się osiągnąć tylko pod warunkiem, że instytucja mediacji zostanie właściwie ukształtowana zarówno na poziomie rozwiązań ustawowych, jak i przepisów wykonawczych, a następnie stosowanej praktyki. Na poziomie ustawowym należy wprowadzić niezbędne zmiany w całym systemie prawa, na przykład przepisy zwalniające urzędnika z ewentualnej odpowiedzialności za zawarcie porozumienia z podatnikiem, a na poziomie wykonawczym wewnętrzne regulaminy i zalecenia określające zasady prowadzenia i korzystania z mediacji przez urzędników. Tylko kompleksowe podejście do wprowadzenia mediacji daje szansę uniknięcia ryzyka stworzenia instytucji martwej, na wzór np. mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Autorzy opracowania odnieśli się do konstrukcji instytucji mediacji i pozycji mediatora zaproponowanych w projekcie ordynacji z 2017 r., opracowanym przez KKOPP⁶ – ostatnim najpełniej poruszającym tę kwe-

⁴ Zob. m.in. E. Kirchler, *Strengthening Tax Compliance by Balancing Tax Authorities' Power and Trustworthiness*, „WU International Taxation Research Paper Series”, no. 2019-03.

⁵ D. Nikulin, *Tax Evasion, Tax Morale, and Trade Regulations: Company-Level Evidence from Poland*, „Entrepreneurial Business and Economics Review” 2020, vol. 8(1), s. 111–125, https://www.researchgate.net/publication/340969987_Tax_Evasion_Tax_Morale_and_Trade_Regulations_Company-Level_Evidence_from_Poland (dostęp: 1.04.2021).

⁶ Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 11.04.2021) – dalej projekt Komisji.

ścię dokumencie. Konstrukcja ta, z niewielkimi zmianami, została przyjęta w projekcie rządowym skierowanym do Sejmu w 2019 r.⁷ Można mieć nadzieję, że podobne rozwiązanie zostanie przyjęte w przypadku powrotu do prac nad nowym projektem ordynacji⁸.

Bazując na własnym doświadczeniu i badaniach dotyczących rozwiązań w innych państwach oraz biorąc pod uwagę ograniczenia objętościowe niniejszego opracowania, autorzy pragną przyczynić się do dyskusji nad instytucją mediacji w postępowaniach podatkowych poprzez analizę niektórych zagadnień i wymogów dotyczących mediatora w sprawach podatkowych, z uwzględnieniem projektu Komisji oraz projektu rządowego, i porównanie do rozwiązań zagranicznych.

Choć to strony mediacji są „właścicielami” procesu i są ostatecznie odpowiedzialne za jego rezultat, bez wątplenia wybór osoby mediatora ma istotne znaczenie dla powodzenia procesu. W tym kontekście autorzy rozważają kompetencje i doświadczenie mediatora i dokonują rozróżnienia pomiędzy mediatorem ekspertem prawa podatkowego a profesjonalnym mediatorem bez wykształcenia i doświadczenia kierunkowego oraz umiejscawiają mediatora względem administracji skarbowej (wewnętrzny – zewnętrzny/niezależny mediator).

2. Doświadczenie i kompetencje merytoryczne mediatora

W praktyce mediacja przybiera bardzo różne formy. W głównej mierze zależą one od funkcji, jaką pełni mediator w procesie mediacji. Podstawowy podział to rozróżnienie na mediację facylitatywną, w której mediator pełni funkcję wspomagającą strony w dochodzeniu przez nie same do rozwiązania, oraz mediację ewaluatywną, w której mediator proponuje sposoby rozwiązania sporu⁹. Podział ten można również określić jako podział na mediację proceduralną oraz mediację merytoryczną¹⁰.

⁷ Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 11.04.2021) – projekt rządowy.

⁸ W tym miejscu warto wspomnieć, że prace nad projektem dotyczącym wprowadzenia mediacji były prowadzone przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

⁹ E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2018, s. 177 i nast.

¹⁰ A. Kalisz, *Mediacja jako forma stosowania dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016, s. 100 i nast.

W literaturze dokonuje się również innych podziałów form/szkół mediacji. Z perspektywy rozważań dotyczących mediacji podatkowej interesujące jest wyróżnienie kategorii mediacji eksperckiej – *advisory mediation*¹¹, w której rola mediatora, oprócz facylitacji samego procesu, polega na wyrażaniu opinii na temat przedmiotu sporu oraz formułowania rekomendacji co do możliwych rozwiązań¹². W projekcie Komisji przyjęty został model mediacji facylitatywnej, nie wykluczając, że może ona również przybrać formę mediacji ewaluatywnej.

We wspomnianych wyżej projektach identycznie określono wymogi dotyczące wiedzy i doświadczenia mediatorów w sprawach podatkowych, wskazując, że powinni oni mieć wykształcenie wyższe oraz umiejętności i wiedzę z zakresu przeprowadzenia mediacji, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów międzyludzkich.

W opinii autorów niniejszego opracowania należy ponownie rozważyć, czy w odniesieniu do mediatorów w sprawach podatkowych nie należałoby sformułować wymogu posiadania kompetencji merytorycznych oraz odpowiedniego doświadczenia w sprawach podatkowych. Nie odrzucając możliwości prowadzenia mediacji podatkowej w modelu facylitatywnym, szczególnie w prostych sprawach, należy brać pod uwagę to, że pomoc stronom w znalezieniu rozwiązań w sprawach skomplikowanych nie jest możliwa bez odpowiedniej wiedzy merytorycznej oraz doświadczenia. Tylko takie podejście zapewniłoby możliwość wykonywania funkcji mediatorów w modelu mediacji ewaluatywnej.

Należy również dodać, że wraz ze złożeniem do Sejmu projektu rządowego złożony został projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika¹³, który przewiduje możliwość wykonywania funkcji mediatora przez rzecznika. Tym samym można wskazać na pewną niekonsekwencję projektodawcy. Zakładając możliwość pełnienia funkcji mediatora przez rzecznika, poziom oczekiwań co do kompetencji i doświadczenia został znacznie podwyższony poprzez katalog wymogów w stosunku do samego rzecznika. Nawet przy założeniu, że rzecznik w wykonywaniu swojej funkcji będzie posługiwał się pracownikami swojego biura, należy się spodziewać, że ich kompetencje merytoryczne mogą być wyższe niż mediatorów wpisanych na listę prowadzoną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

Kompetencje merytoryczne i doświadczenie mediatorów mają w opinii autorów kluczowe znaczenie dla powodzenia wprowadzenia media-

¹¹ Także określana jako *expert mediation*.

¹² Ch. Moore, *The Mediation Process*, San Francisco 2014, s. 55 i nast.

¹³ Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3516> (dostęp: 11.04.2021). W chwili oddawania artykułu (listopad 2022 r.) projekt nie jest procedowany w Sejmie.

cji w postępowaniu podatkowym. Główną przyczyną takiego poglądu jest to, że porozumienie w sporze podatkowym musi być zgodne z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, co w praktyce ogranicza swobodę stron w poszukiwaniu rozwiązań. Działanie w modelu mediacji eksperckiej daje większe szanse na znalezienie rozwiązania zgodnego z prawem, a szczególnie dokonania wykładni prawa z uwzględnieniem nie tylko dosłownego brzmienia przepisów, ale również celu ustawy, zasad ogólnych prawa podatkowego oraz przepisów konstytucyjnych, w szczególności zasad praworządności i równości. Nie bez znaczenia może się okazać również znajomość europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. W opinii autorów opracowania tylko mediator dogłębnie znający prawo podatkowe i mający wieloletnie doświadczenie będzie w stanie tak poprowadzić proces mediacji, aby strony miały szanse na systemowe spojrzenie na problem i znalezienie indywidualnego, w pełni zgodnego z prawem rozwiązania.

Szukając punktów odniesienia w systemach innych państw, warto wskazać, że w Belgii mediacja jest prawem przysługującym podatnikom i jest stosowana w przypadku wszelkiego rodzaju sporów, jednak z wyjątkiem interpretacji prawa, interpretacji podatkowych oraz instrukcji organów podatkowych. Ponadto Belgia w pełni wdrożyła mediację na poziomie ustawy¹⁴ i zinstytucjonalizowała funkcję mediacyjną jako oddzielny i niezależny dział (służba mediacyjna) w ramach administracji podatkowej.

589

Belgijska służba mediacyjna może zgłaszać sugestie w celu rozwiązania sporu. Proces mediacji kończy się niewiążącym raportem z zaleceniami, a organy podatkowe nadal muszą podjąć decyzję co do rozstrzygnięcia sporu. W Belgii mediator teoretycznie stosuje więc mediację facylitatywną, ale w praktyce jest bardziej dyrektywny. Tym samym mediacja ma raczej charakter ewaluatywny – niezależny ekspert wydaje profesjonalną opinię prawną o sprawie¹⁵.

W Stanach Zjednoczonych IRS oferuje dostęp do alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution* – ADR) m.in. poprzez następujące procedury:

- 1) *Fast Track Settlement* – rozwiązywanie sporów na etapie ustalania/określania zobowiązania; mediator (oddelegowany z IRS Office of Appeals) może sugerować stronom jak rozwiązać spór;
- 2) *Fast Track Mediation* – procedura mediacji dostępna dla małych/samozatrudnionych podatników, dotycząca etapu poboru; procedura ta

¹⁴ Mediacja została wprowadzona do prawa podatkowego 25 kwietnia 2007 r. – Wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen.

¹⁵ D. van Hout, *Is mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*, „World Tax Journal” 2018, s. 88.

oparta jest na sztywnych zasadach związanych z rolą mediatora, któremu nie wolno dokonywać sugestii co do rozwiązania sporu; co więcej, w tej procedurze mediator nie ma umocowania do zawarcia ugody opartej na „ryzyku sporu sądowego” (*hazards of litigation*);

3) *Post-Appeal Mediation* – procedura dostępna dla wszystkich podatników na etapie składania zastrzeżeń/odwołań; mediator ds. odwołań jest specjalnie przeszkolony w zakresie technik mediacyjnych i niezależny od urzędnika ds. odwołań, który wcześniej zajmował się daną sprawą; warto zaznaczyć, że IRS podkreśla, że w niezależnych, corocznych badaniach satysfakcji podatników podatnicy przyznają niezależności i bezstronności mediatora ds. odwołań najwyższą ocenę ze wszystkich pytań ankietowych¹⁶.

W Wielkiej Brytanii mediatorami są zarówno przeszkoleni urzędnicy HMRC, jak i niezależni prawnicy/księgowi wpisani na listę mediatorów¹⁷.

W tym miejscu warto zaznaczyć, że w Polsce istnieje – powstały w czasie ostatnich kilku dekad kształtowania obecnego systemu podatkowego – potencjał ludzki, którego wykorzystanie w mediacji podatkowej można rozważać. Obejmuje on zarówno sędziów sądów administracyjnych w stanie spoczynku, emerytowanych urzędników administracji skarbowej, doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych specjalizujących się w prawie podatkowym, jak i pracowników naukowych zajmujących się prawem podatkowym, którzy notabene bardzo często mają doświadczenie praktyczne. Wskazane osoby, po zdobyciu dodatkowych kwalifikacji w zakresie ADR, mogłyby z powodzeniem mediować w sporach podatkowych.

590

3. Umiejętności prowadzenia procesu mediacji

Zarówno w projekcie Komisji, jak i w projekcie rządowym wymogi dotyczące umiejętności mediatorów w zakresie prowadzenia mediacji zostały określone w sposób ogólny, podobnie jak w przypadku innych typów postępowań (np. w postępowaniu cywilnym lub karnym). W tym kontekście warto wskazać na to, że cechą charakterystyczną sporów podatkowych jest istotna różnica w sile i pozycji obu stron i to w odniesieniu do typu relacji, w której tylko jedna strona jest zobowiązana, a druga jest tylko wierzycielem. W tego typu relacji interesy stron są co do zasa-

¹⁶ IRS, *Post-Appeal Mediation*, b.r., <https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation> (dostęp: 11.04.2021).

¹⁷ P. Nias, N. Pappellwell, *The Use of Mediation in Tax Disputes – UK Position*, „Netherlands-Vlaams Tijdschrift voor Mediation en conflictmanagement” 2014, vol. 18(3), s. 57.

dy rozbieżne. Jeśli jednak spojrzymy na tę relację w dłuższym okresie, to okaże się, że można wskazać również interesy zbieżne, tj. zgodność z prawem rozliczenia podatkowego oraz zachowanie dobrych relacji pomiędzy stronami¹⁸.

Aby jednak skutecznie mediuować między stronami, pomiędzy którymi występuje znaczna różnica w sile i pozycji, trzeba – na tyle, na ile jest to możliwe – oprzeć rozstrzygnięcie przede wszystkim na uwzględnieniu i zaspokojeniu zobiektywizowanych interesów obu stron, ograniczając wpływ różnicy w sile negocjacyjnej obu stron na ostateczne rozwiązanie¹⁹. Nie ulega wątpliwości, że osoba z odpowiednim autorytetem i doświadczeniem w dziedzinie podatków da sobie z tym radę łatwiej niż mediator specjalizujący się w mediacji facylitatywnej, np. w sporach cywilnych, gdzie co prawda strony mogą mieć różną siłę negocjacyjną, ale zobowiązania stron mają charakter wzajemny.

Kolejną cechą, jaką musi posiadać mediator w sprawach podatkowych, jest umiejętność zapewnienia sprawiedliwości proceduralnej, która w sporach podatkowych, szczególnie tych o mniejszej wartości, wysuwa się na plan pierwszy²⁰. Jakkolwiek umiejętność zapewnienia sprawiedliwości proceduralnej powinna bezwzględnie cechować każdego mediatora, to jednak w sporach pomiędzy stronami o diametralnie różnej sile negocjacyjnej zapewnienie tego może być zdecydowanie trudniejsze.

4. Zagadnienia etyczne – neutralność, bezstronność i poufność

Działanie zgodnie z triadą etycznych zasad nowoczesnej mediacji, czyli neutralność i bezstronność mediatora oraz poufność w postępowaniu mediacyjnym, jest istotnym warunkiem powodzenia mediacji. Zarówno projekt Komisji, jak i projekt rządowy uwzględniają te zasady. Dodatkowo oba projekty zakładają, że mediatorami nie mogą być pracownicy KAS lub pracownicy urzędów obsługujących organy podatkowe. Jednocześnie projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika zakłada, że mediację mogą prowadzić rzecznik oraz pracownicy jego biura.

¹⁸ H. Filipczyk, *O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 153.

¹⁹ W.L. Ury, J.M. Brett, S.B. Goldberg, *Getting Disputes Resolved*, San Francisco 1988, s. 9 i nast.

²⁰ D. van Hout, *Is mediation...*, s. 69 i nast.

Kluczowymi wymaganiami w stosunku do każdego mediatora są jego bezstronność i neutralność. Bezstronność oznacza, że osoba trzecia jest niezależna od którejkolwiek ze stron, jest neutralna, nie pomaga ani nie wspiera żadnej ze stron, nie ma interesu w wyniku postępowania oraz nie ma konfliktu interesów²¹. W niektórych państwach, które stosują mediacje w sporach podatkowych, podnoszono argument, że pracownik organów podatkowych nie jest bezstronny²². Kluczowe jest, żeby obie strony ufały mediatorowi, gdyż zasadniczo – skoro dochodzi do sporu, a w konsekwencji mediacji – nie ma już zaufania między stronami²³. Wydaje się jednak, że przy zachowaniu odpowiednich struktur i procedur można wyeliminować ryzyko braku bezstronności. Dla przykładu: zarówno w Stanach Zjednoczonych, Belgii, jak i w Holandii mediatorami są urzędnicy administracji skarbowej. W Stanach Zjednoczonych mediatorami są urzędnicy IRS Appeals Division, która również jest niezależną jednostką w strukturach IRS. W Holandii mediatorów wewnętrznych obowiązują zasady mediacji oraz Kodeks Postępowania Holenderskiego Stowarzyszenia Mediacji²⁴ i tym samym podlegają oni przepisom dyscyplinarnym tego stowarzyszenia. Komisja dyscyplinarna stowarzyszenia może, w przypadku naruszenia Kodeksu Postępowania, nałożyć różne sankcje na mediatora, w tym doprowadzić do jego zawieszenia. Ponadto zarówno w Holandii, jak i w Stanach Zjednoczonych strona może również wybrać mediatora zewnętrznego (w mediacjach zespołowych) lub nie zgodzić się na mediatora zaproponowanego przez organy podatkowe²⁵. Jeżeli podatnik nie będzie postrzegał mediatora jako bezstronnego i neutralnego, wszelkie wysiłki związane z wprowadzeniem i promowaniem mediacji okażą się bezskuteczne.

Kolejną ważną charakterystyką mediacji jest poufność procesu. Poufność pełni funkcję wspierającą w odniesieniu do ujawnienia rzeczywistych interesów i jednocześnie gwarantuje, że postępowanie będzie prowadzone w sposób budzący i pogłębiający zaufanie.

²¹ *Ibidem*, s. 61.

²² Taki argument podnoszony jest m.in. we Włoszech, gdzie mediacja jest dostępna w postępowaniu odwoławczym. Prowadzona jest przez „niezależne struktury”, najczęściej działy prawne umieszczone w ramach administracji podatkowej. Zagadnienie to jest szczególnie widoczne w przypadku niewielkich urzędów podatkowych.

²³ Naprawienie relacji między stronami często jest wskazywane jako jeden z celów mediacji.

²⁴ *Mediation federatie Nederland*, b.r., <https://mfregister.nl/over-mfn-en-mfn-register/mfn/> (dostęp: 13.04.2021).

²⁵ Warto tu wskazać, że zgodnie z projektem rządowym to organ podatkowy uzgadnia z podatnikiem osobę mediatora – art. 416 par. 2 pkt 3.

5. Podsumowanie

Autorzy opracowania starali się pokazać, że biorąc pod uwagę konieczność uwzględnienia nierzadko wielopłaszczyznowych i skomplikowanych uwarunkowań prawnych sporów podatkowych oraz szczególnie charakter relacji pomiędzy stronami tych sporów, mediacja ekspercka wydaje się rozwiązaniem właściwszym niż mediacja facylitatywna proponowana jako podstawowy model w przywołanych powyżej projektach Ordynacji podatkowej. Można mieć nadzieję, że podobne rozwiązanie zostanie ponownie poddane dyskusji, o ile powróci pomysł reformy Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji wymagania stawiane mediatorom w sprawach podatkowych powinny być inne niż te, które powinni spełnić mediatorzy facylitujący rozwiązywanie sporów w innych obszarach. Wymagania te powinny obejmować wysoki poziom kompetencji merytorycznych i doświadczenia w obszarze podatków, a także umiejętność prowadzenia mediacji pomiędzy podmiotami o różnej sile negocjacyjnej.

Wstępna analiza porównawcza potwierdza, że właściwszym wyborem jest mediacja ekspercka. W wybranych przykładach organizacyjnie funkcja mediacji znajduje się w ramach administracji podatkowej. Nie oznacza to jednak pozbawienia mediatorów możliwości działania w sposób bezstronny i neutralny oraz z zachowaniem zasady poufności.

W Polsce istnieje grupa doświadczonych specjalistów podatkowych, którzy mogliby z powodzeniem występować w roli mediatorów eksperckich. Wykorzystanie tego potencjału na pewno doprowadziłoby do zwiększenia szans na skuteczne wprowadzenie i właściwe ukształtowanie modelu mediacji w postępowaniu podatkowym.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1.
- Filipczyk H., *O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009.
- Gmurzyńska E., Morek R. (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2018.
- Hout D. van, *Is mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*, „World Tax Journal” 2018.
- IRS, *Post-Appeal Mediation*, b.r., <https://www.irs.gov/appeals/post-appeals-mediation> (dostęp: 11.04.2021).
- Kalisz A., *Mediacja jako forma stosowania dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016.

- Kirchler E., *Strengthening Tax Compliance by Balancing Tax Authorities' Power and Trustworthiness*, „WU International Taxation Research Paper Series”, no. 2019-03.
- Kola J., Pest P., *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, 2019, https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/17404/1/Strony%2520odSPP_1_13_2016_Kola_Pest.pdf (dostęp: 13.04.2021).
- Mediation federatie Nederland, b.r., <https://mfregister.nl/over-mfn-en-mfn-register/mfn/> (dostęp: 13.04.2021).
- Moore Ch., *The Mediation Process*, San Francisco 2014.
- Nias P., Papplewell N., *The Use of Mediation in Tax Disputes – UK Position*, „Nederlands-Vlaams Tijdschrift voor Mediation en conflict management” 2014, vol. 18(3).
- Nikulín D., *Tax Evasion, Tax Morale, and Trade Regulations: Company-Level Evidence from Poland*, „Entrepreneurial Business and Economics Review” 2020, vol. 8(1), https://www.researchgate.net/publication/340969987_Tax_Evasion_Tax_Morale_and_Trade_Regulations_Company-Level_Evidence_from_Poland (dostęp: 1.04.2021).
- Ury W.L., Brett J.M., Goldberg S.B., *Getting Disputes Resolved*, San Francisco 1988.

Akty prawne

- 594 Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 11.04.2021).
- Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517> (dostęp: 11.04.2021).
- Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika skierowany do Sejmu w dniu 4 czerwca 2019 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3516> (dostęp: 11.04.2021).

Streszczenie

Wprowadzenie mediacji jako metody rozwiązywania sporów na etapie postępowania podatkowego proponowane jest od lat. Pomysł ten wpisywał się w nurt wypowiedzi doktryny i praktyki postulujących reformę ogólnego prawa podatkowego i oparcie go na modelu prawa responsywnego, a w konsekwencji wprowadzenie mechanizmów dialogu do stosowania prawa, m.in. poprzez uwzględnienie mediacji jako sposobu rozstrzygania sporów. Autorzy przekonują, dlaczego wprowadzenie mediacji w postępowaniu podatkowym przyniesie korzyści.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, mediacja podatkowa, postępowania podatkowe

*Aleksandra Wrzesińska-Nowacka*¹

Zasady powszechności i równości opodatkowania w praktyce sądów administracyjnych

1. Rola sądów administracyjnych w realizacji zasad powszechności i równości opodatkowania

Zasady powszechności i równości opodatkowania, ustanowione w art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.², to jedno z najważniejszych zasad regulujących granice władztwa podatkowego państwa i obowiązek obywatela przyczynienia się do pokrywania wspólnych potrzeb³.

Powinny być one w pierwszym rzędzie uwzględniane przy stanowieniu prawa. Z tych powodów wielokrotnie były wzorcem kontroli wskazywanym w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁴, dotyczących ustaw podatkowych. Jednakże nie mniej znaczącą rolę w ich egzekwowaniu mają organy stosujące prawo, w tym organy podatkowe i sądy administracyjne. Nie zapewni się skuteczności powołanych wyżej konstytucyjnych zasad, zwłaszcza w przypadku przepisów niejednoznacznych i niejasno sformułowanych, jeżeli nie ujednotlic się praktyki ich stosowania. Sądy administracyjne, kontrolujące działania administracji publicznej pod kątem zgodności

595

¹ Aleksandra Wrzesińska-Nowacka – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0001-6687-7639>

² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

³ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 81.

⁴ Przykładowo w wyrokach TK: z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, opubl. OTK-A 2011 nr 7 poz. 71 (Dz.U. Nr 206, poz. 122); z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, opubl. w OTK-A z 2014 r. Nr 7 poz. 79 (Dz.U. poz. 1052); z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, opubl. w OTK-A z 2016 poz. 100 (Dz.U. poz. 2209).

z prawem⁵, mają instrumenty (środki prawne) pozwalające im wpłynąć na wykładnię przepisów prawa dokonywaną przez organy podatkowe, choćby poprzez wytyczne co do dalszego postępowania, zawarte w wyroku uwzględniającym skargę⁶, ocenę prawną wyrażaną przy rozpoznaniu skargi kasacyjnej⁷, uchwały (abstrakcyjne⁸ i konkretne⁹) rozstrzygające istotne zagadnienia prawne i niwelujące rozbieżności w orzecznictwie. W piśmiennictwie¹⁰, a także w orzecznictwie (zwłaszcza dotyczącym interpretacji przepisów prawa podatkowego¹¹) wyrażany jest pogląd, że choć co do zasady orzeczenie sądowe wiąże tylko w konkretnej sprawie, to często staje się początkiem jednolitej linii orzeczniczej, a z uwagi na autorytet sądów wpływa na rozstrzygnięcia organów podatkowych i tworzy powszechnie uznaną praktykę, której organy podatkowe nie powinny ignorować. Ujednolicenie wykładni prawa przyczynia się do przewidywalności jego stosowania, pełni funkcję stabilizacyjną dla podatników, którzy mogą przewidywać skutki podatkowe swoich działań¹², zapewnia im równe traktowanie w takich samych stanach faktycznych i prawnych. Ponadto związanie sędziego wyłącznie Konstytucją i ustawami (art. 178 ust. 1 Konstytucji) daje sądom możliwość bezpośredniego stosowania Konstytucji i odwołania się także do norm i zasad konstytucyjnych. Mogą więc w należyty sposób chronić prawa i wolności podatnika, dla którego obowiązki podatkowe stanowią

⁵ Taki zakres kognicji został ustalony w art. 184 Konstytucji RP i art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

⁶ Uchylając decyzję lub postanowienie, sąd pierwszej instancji zobowiązany jest – na podstawie art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.) – dalej p.p.s.a. – zawrzeć w uzasadnieniu wytyczne co do dalszego postępowania. Ich celem jest doprowadzenie do wydania kolejnego aktu zgodnego z prawem, wytyczne te wiążą organ i kolejny skład sądu administracyjnego.

⁷ Wprawdzie zgodnie z art. 190 p.p.s.a. wykładnia prawa, jakiej dokonuje Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej, wiąże sąd, któremu sprawa została przekazana, jednakże stanowi ona również istotne wskazówki dla organów administracji skarbowej przy stosowaniu prawa.

⁸ Wydawane w przypadku rozbieżności w orzecznictwie na wniosek uprawnionych organów (art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.).

⁹ Wydawane w konkretnej sprawie po przedstawieniu zagadnienia prawnego przez skład zwykły, rozpoznający skargę kasacyjną (art. 187 § 1 w zw. z art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.).

¹⁰ Por. A. Drywa, *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego*, [w:] J.P. Tarno, T. Bąkowski (red.), *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, Warszawa 2015, s. 54; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 142.

¹¹ Por. wyroki NSA: z dnia 8 kwietnia 2010 r., sygn. I FSK 306/09; z dnia 11 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1268/13. Wszystkie powołane bez miejsca publikacji orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 16.02.2024).

¹² H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 126–130.

niewątpliwie formę ingerencji władzy w jego prawa podmiotowe, w tym prawo własności i prawo swobody prowadzenia działalności gospodarczej¹³. Sądy, wcielając w życie zasadę z art. 84 Konstytucji, powinny jednak także przeciwdziałać naruszaniu obywatelskiego obowiązku płacenia podatków. Mogą to jednak czynić wyłącznie w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi, w tym z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Judykatura ma i powinna mieć pewien wpływ na tworzenie prawa. Jak zwraca uwagę A. Gomułowicz¹⁴, orzecznictwo sądowe powinno być traktowane przez prawodawcę jako źródło istotnej wiedzy. Sygnalizuje ono podstawowe, a więc i systemowe wady rozwiązań prawnopodatkowych. Choć zdaniem J. Małeckiego sędzia podatkowy nie może przyjmować biernej postawy, ślepo trzymać się prawa i powinien wykorzystywać konstytucyjne możliwości prawotwórczego działania¹⁵, to jednak w przypadku luk w prawie ich uzupełnianie w drodze stosowania prawa nie może prowadzić do zwiększenia obciążeń podatkowych ponad przewidziane w ustawie. Rolą sędziego jest jednak dopasowanie prawa do zmieniającej się rzeczywistości poprzez jego wykładnię i uwzględnienie kontekstu funkcjonalnego¹⁶. Analiza dokonywanych zmian legislacyjnych przepisów podatkowych wskazuje, że sądy niejednokrotnie spełniają funkcję „sygnalisty”, zwracającego uwagę na wadliwość, niezupełność lub niejasność regulacji podatkowych. Zmiany prawa, co wynika z uzasadnień projektów aktów prawnych, często są dokonywane w wyniku ukształtowania się jednolitej linii orzecniczej, dążą albo do zmiany przepisu w celu doprowadzenia do jego zgodności z zasadami konstytucyjnymi, albo dostosowania jego treści do zamiaru, jaki ustawodawca chciał osiągnąć, a z uwagi na wadliwość legislacji nie był on zrealizowany¹⁷, albo

¹³ Por. A. Wrzesińska-Nowacka, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012, s. 174.

¹⁴ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 73.

¹⁵ J. Małecki, *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 36.

¹⁶ Por. uchwały NSA: z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. II FPS 6/12; z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12.

¹⁷ Przykładem takiej zmiany może być zaliczenie spółki komandytowo-akcyjnej do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, mające uszczelnić system podatkowy i przywrócić równość i powszechność opodatkowania w przypadku akcjonariuszy tych spółek (ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku tonażowym – Dz.U. poz. 1387; uzasadnienie projektu – druk Sejmu VII Kadencji nr 1725); na konieczność zmian co do opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej wskazano w uchwale NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12.

do usunięcia nieściśłości i niejasności co do jego treści¹⁸, usunięcia luk w prawie¹⁹, powodujących naruszenie zasad powszechności i równości opodatkowania.

2. Ewolucja poglądów orzecznictwa na temat unikania opodatkowania

Na kierunki orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych znaczący wpływ mają określone przez Trybunał Konstytucyjny (do 2016 r.) granice władztwa podatkowego państwa. Było to widoczne szczególnie w sprawach dotyczących unikania opodatkowania, nazywanego wcześniej przez judykaturę obejściem prawa podatkowego lub nadużyciem tego prawa. Do czasu wejścia w życie przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania²⁰ dość często prezentowany był pogląd, że nie do pogodzenia z zasadami sprawiedliwości podatkowej jest wykorzystywanie konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do urzeczywistnienia stanu faktycznego, z którym ustawa nie wiąże obowiązku podatkowego lub gdy postępowanie danej osoby zmierza do określonego, innego niż typowe w danych warunkach, ukształtowania stosunków prawnych po to, aby osiągnąć korzystny z punktu widzenia tej osoby rezultat prawny, sprowadzający się na gruncie prawa podatkowego w istocie wyłącznie lub przede wszystkim do uniknięcia zapłaty podatku lub do jego zapłaty w niższej wysokości. W przypadku tego rodzaju czynności, których cel, zdaniem składów orzekających, jest sprzeczny z ustawą podatkową, sądy uznawały za dopuszczalne pominięcie ich przez organy podatkowe i uznanie, że czynności te (mimo ich ważności na gruncie prawa cywilnego) nie wywie-

598

¹⁸ Przykładem może być zmiana dokonana ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159) w zakresie kosztów uzyskania przychodów w przypadku objęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością przez wniesienie aportem wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej spółce przez udziałowca (art. 22 ust. 1e pkt 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.), druk Sejmu VIII Kadencji nr 2854.

¹⁹ Przykładem może być zmiana dokonana ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o ustawy o podatku tonażowym w zakresie zmiany art. 24 ust. 5 pkt 8 u.p.d.o.f.

²⁰ Od 15 lipca 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.) dodano Dział III A. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

rażą skutku w postaci obniżenia (uniknięcia) opodatkowania²¹. Orzecznictwo to niewątpliwie miało na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania, uszczelnienie systemu podatkowego i doprowadzenie do respektowania zasady wynikającej z art. 84 Konstytucji. Z uwagi na brak jednoznacznej regulacji dotyczącej unikania opodatkowania w orzecznictwie prezentowano jednak również odmienny pogląd, utrwalony po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r.²², stwierdzającym niezgodność art. 24b § 1 o.p. (klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji. Za dopuszczalny uznawano wybór przez podatnika z kilku legalnych konstrukcji, z których każda będzie wywoływała inny skutek podatkowy, tej, która będzie wywoływała skutek najkorzystniejszy z punktu widzenia podatnika²³. Pogląd ten jest obecnie dominujący w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 15 lipca 2016 r. Sądy wprawdzie nie odwołują się wprost do zasady wyłączności ustawowej z art. 217 Konstytucji i jej prymatu nad zasadą z art. 84 ustawy zasadniczej, jednakże wskazują na brak regulacji pozwalających organom na określanie skutków podatkowych z pominięciem niektórych czynności z uwagi na ich sztuczny czy nietypowy charakter oraz wskazują na niemożność zastosowania art. 199a § 2 o.p. do sytuacji, gdy podatnik zawiera prawnie skuteczne umowy, nie ukrywając żadnej czynności, a jedynie osiągając korzyści podatkowe²⁴.

3. Zasada pewności prawa a zasady powszechności i równości opodatkowania

Także w przypadku kolizji art. 2 i art. 217 z art. 84 Konstytucji, jeżeli prowadzić ma ona do opodatkowania przychodów wyłączonych z tego opodatkowania, sądy przyznają prymat zasadom pewności prawa

²¹ Przykładem tego nurtu są wyroki NSA: z dnia 17 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Po 3547/01, opubl. POP z 2003 r., nr 5, poz. 150; z dnia 13 sierpnia 2003 r., sygn. SA/Bd 712/02, SIP LEX nr 103673. W opracowaniu – z uwagi na jego temat – pominięto ten nurt orzecznictwa, który dotyczył możliwości wywiedzenia koncepcji nadużycia prawa z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

²² Sygn. K 4/03, opubl. w OTK-A z 2004 r., nr 5, poz. 41. (Dz.U. Nr 122, poz. 1288).

²³ Reprezentatywne dla tego nurtu są orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., sygn. III SA/Wa 2984/02, opubl. w Monitorze Podatkowym z 2004 r., nr 6, s. 37; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 września 2007 r., sygn. I SA/Go 1428/06; wyrok składu 7 sędziów z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. FSA 3/03.

²⁴ Jako przykład tego nurtu można podać wyroki NSA: z dnia 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1835/18 i z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2162/18.

i wyłączności ustawowej regulacji obowiązków podatkowych. Wskazują, że w dziedzinie podatków wszelkie regulacje dotyczące podmiotu, przedmiotu, stawki opodatkowania należą do wyłącznej kompetencji organów ustawodawczych i muszą być dokonywane w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji RP). Zasadzie wyłączności ustawy należy dać pierwszeństwo przed zasadami równości i powszechności opodatkowania, umożliwienie nakładania podatków przez organy podatkowe bez istnienia podstawy prawnej do takiego działania stanowiłoby bowiem naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Artykuł 217 w zw. z art. 2 i art. 7 Konstytucji stanowi, zdaniem sądów, fundament ochrony jednostki (podmiotów podlegających władztwu podatkowemu) przed przejawami arbitralności władz podatkowych. Nawet zatem jeśli błędy ustawodawcy prowadzą w istocie do unikania opodatkowania, to nie mogą one być naprawiane przez organy podatkowe w drodze wykładni *contra legem*²⁵. Stanowisko to zasługuje na aprobatę. Nie jest rzeczą sądów zastępowanie ustawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego i naprawianie jego błędów poprzez akceptowanie prawotwórczej działalności organów podatkowych.

600 Sądy uznały jednakże za zasadne, właśnie z uwagi na zasadę z art. 84 Konstytucji, stosowanie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w okresie odroczenia utraty mocy zaskarżonego przepisu z mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego²⁶. Artykuł 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pełnił niewątpliwie funkcje fiskalną i prewencyjną. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody. Niezbędna jest zatem regulacja, taka jak w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., która w przypadku ukrywania dochodów przez podatnika umożliwi ich opodatkowanie. W ten sposób ustawodawca zapewnia realizację zasad równości i powszechności opodatkowania. Obowiązki takiej normy daje podatnikom wywiązującym się ze swoich obowiązków pewność, że państwo będzie egzekwowało podatki w sposób zgodny z zasadą wynikającą z art. 84 Konstytucji. Przyjęcie przez sądy administracyjne, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., z uwagi na utratę domniemania zgodności z Konstytucją z chwilą wydania wyroku przez Trybunał, nie może stanowić podstawy prawnej orzeczeń sądowych i orzeczeń organów podatkowych, powodowałoby, że przepis ten – mimo jego formalnego obowiązywania w systemie prawa – praktycznie nie byłby stosowany. Powstałaby (do czasu nowej regulacji) luka w systemie prawa, mająca negatywny wpływ na realizowanie zasad równości i powszechności opodatkowania²⁷.

²⁵ Por. wyroki NSA: z dnia 10 maja 2016 r., sygn. II FSK 742/14 i z dnia 7 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1574/14.

²⁶ Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13 (Dz.U. z 2014 r., poz. 1052).

²⁷ Por. wyroki NSA: z dnia 3 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2646/14; z dnia 11 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2615/14; z dnia 12 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2660/14; z dnia

W przypadku konfliktu zasad konstytucyjnych – pewności prawa (zasady uzasadnionych oczekiwań), wynikającej z art. 2, oraz praworządności, równości i powszechności opodatkowania, sądy w ostatnim okresie przychylają się do przyznawania prymatu tej pierwszej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 września 2019 r.²⁸ przyznał rację sądowi pierwszej instancji, że z uwagi na działania organów, utwierdzające podatników w przekonaniu, że przysługuje im ulga prorodzinna, wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło z naruszeniem art. 121 § 1 o.p. Sprawia to, że również zasady równości i powszechności opodatkowania musiały doznać ograniczenia na rzecz zasady pewności prawa (uzasadnionych oczekiwań). Równość i powszechność opodatkowania oznacza, że tak samo należy traktować podatników wyróżniających się tymi samymi cechami i znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej. Sytuację podatnika, który dokonując samoobliczenia podatku, kierował się znanym mu i jasno wyrażonym stanowiskiem organu podatkowego co do stosowania prawa (choć stanowisko to było błędne), należy zatem porównywać ze stanowiskiem podatnika, który uzyskał wadliwą interpretację podatkową w indywidualnej sprawie i który z tego powodu został zwolniony z podatku w sytuacji wydania decyzji nieuwzględniającej interpretacji. Sytuacja tych dwóch podmiotów jest bowiem porównywalna – oba doznały błędnego obliczenia podatku z uwagi na nieprawidłowe działanie organów.

601

Za naruszenie zasady z art. 84 Konstytucji uznane zostało wydawanie odmiennych interpretacji w tożsamych stanach faktycznych i prawnych. Sąd stwierdził, że stanowi to naruszenie także zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Wskazał na cel wydawania interpretacji, jakim – zgodnie z art. 14c § 6 tej ustawy – jest zapewnienie jednolitości wydawanych wiążących interpretacji. Możliwa jest zmiana interpretacji już wydanych w określonych w art. 14e § 1 pkt 1 o.p. warunkach, m.in. z uwagi na ich nieprawidłowość. W obrocie prawnym nie powinny zatem obowiązywać jednocześnie sprzeczne ze sobą interpretacje. Organ interpretujący nie powinien powielać błędów z interpretacji nieprawidłowych, powinien dążyć do wyeliminowania istnienia interpretacji wzajemnie ze sobą sprzecznych²⁹.

16 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 201/15; z dnia 19 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1430/16; z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3291/15; z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3347/15.

²⁸ Sygn. II FSK 3004/17, por. także wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 368/17.

4. Zdolność płatnicza a zasady równości i powszechności opodatkowania

Stosunkowo rzadko w orzecznictwie poruszana jest kwestia zdolności płatniczej podatnika w kontekście realizowania zasady sprawiedliwości podatkowej³⁰. Ciekawe podejście w tym zakresie zaprezentowano w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 sierpnia 2018 r.³¹ Sąd ten stwierdził, że sensem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest kształtowanie sprawiedliwego opodatkowania i dostosowanie obciążenia do zdolności płatniczej podatnika, która może ewoluować w czasie. Wymiar i pobór podatku powinny jego zdaniem następować w chronologicznej zbieżności z momentem, w którym podmiot obowiązany z tytułu podatku urzeczywistnił zachowanie i uzyskał przysporzenie będące przedmiotem opodatkowania w konkretnej daninie publicznej. Tylko wówczas istnieje pewność, że państwo lub jednostka samorządu terytorialnego partycypują w korzyściach uzyskiwanych przez podatnika. Jeżeli natomiast zapłata podatku miałaby przypaść na punkt czasu odległy od chwili realizacji zakresu przedmiotowego podatku, istnieje ryzyko, że w tej dacie podatnik nie legitymowałby się już zdolnością do zapłaty daniny publicznej, istniejącą wtedy, gdy powstało zobowiązanie podatkowe i przypadał termin płatności podatku.

602

5. Zasady równości i powszechności opodatkowania a ulgi i zwolnienia podatkowe

Zasady równości i powszechności opodatkowania niezwykle często powoływane są przez sądy w sprawach dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, zazwyczaj jako argument mający uzasadnić zawężającą (ściśłą) wykładnię przepisów o zwolnieniach jako statuujących wyjątek od tej zasady i uzasadniających ograniczenie się przy ustalaniu ich znaczenia do wykładni językowej³². Sądy podkreślają, że wyjątki od powszechności opodatkowania, jako wyrazu wspomnianej równości i sprawiedliwości, powinny być ściśle określone przez prawo, a podatnik nie może oczeki-

³⁰ Szerzej o zdolności płatniczej patrz A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 50–55.

³¹ Sygn. I SA/GI 265/20.

³² Przykładem tego nurtu są m.in. wyroki NSA: z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1102/14; z dnia 19 września 2019 r., sygn. II FSK 2547/16.

wać innych przywilejów podatkowych niż te, które można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia.

Nie można jednak nie zauważyć, że ostatnio w coraz większej liczbie orzeczeń sądy odwołują się także do wykładni celowościowej i systemowej, uznając zastosowanie wykładni językowej za niewystarczającą. Przykładem orzeczenia, w którym uznano, że teza o konieczności ścisłej wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień nie ma podstaw normatywnych ani racjonalnego uzasadnienia, jest wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2004 r.³³ Sąd stwierdził, że skoro ustawodawca wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 i ust. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁴ cele pozafiskalne uznał za ważne na tyle, aby poświęcić dla nich zasadę równości opodatkowania, to w procesie dokonywania wykładni przepisów nie można narażać ich na ewentualność niezrealizowania poprzez zastosowanie specjalnej (ściślej, możliwie wąskiej) interpretacji. Pogląd ten w dacie wydania wyroku był odosobniony. Obecnie jednak jest, choć z inną argumentacją, prezentowany coraz częściej. Przykładowo: w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2020 r.³⁵ sąd wprawdzie odwołał się do konieczności stosowania zawężającej wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych, jednakże interpretując art. 26 ust. 7a u.p.d.o.f., odniósł się również do celu jego wprowadzenia. Innym przykładem może być wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r.³⁶, w którym po dokonaniu także wykładni systemowej i celowościowej (odniesiono się do celu ulgi mieszkaniowej) uznano, że kwoty płacone deweloperowi na podstawie umowy deweloperskiej to wydatki na budowę własnego lokalu mieszkalnego w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.p.d.o.f. i ich wpłata stanowi wypełnienie warunków zwolnienia podatkowego.

Ciekawe podejście do wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych zaprezentowano w wyroku NSA z dnia 31 lipca 2019 r.³⁷ Sąd rozpatrywał sprawę dotyczącą tzw. ulgi meldunkowej, obowiązującej tylko przez 2 lata i budzącej kontrowersje z uwagi na warunki skorzystania ze zwolnienia ustawowego. Sąd stwierdził, że w świetle uregulowań art. 21 ust. 1 pkt 126 i art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w brzmieniu z lat 2007–2008 oraz art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r., wystarczającym warunkiem skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej było zameldowanie przez podatnika w budynku lub lokalu stanowiącym przedmiot odpłatnego zbycia na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Niezłożenie

³³ Sygn. II FSK 188/04.

³⁴ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.

³⁵ Sygn. I SA/Gd 1750/19.

³⁶ Sygn. II FSK 3510/17.

³⁷ Sygn. II FSK 3685/18.

oświadczenia o spełnieniu tego warunku, przy niewątpliwym jego spełnieniu, nie może pozbawiać prawa do takiej ulgi. Sąd wskazał, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej z uwagi na ochronę podatnika, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść na podstawie funkcjonalnych czy celowościowych dyrektyw interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Przepisy prawa nie mogą dawać organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela, łamać ustalonych reguł postępowania czy zastawiać pułapek. W przypadku gdy zostaną wydane przepisy o niejednoznacznej treści, to właśnie na sądach spoczywa obowiązek wprowadzenia stosownej modyfikacji, wyjaśnienia i sprecyzowania ich znaczenia. Sąd wyprowadził stąd wniosek, że w sytuacji, w której podatnik bez wątplenia spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi podatkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze czysto formalnym, pozostającym bez wpływu choćby na interesy Skarbu Państwa. Podkreślił, że zwolnienie podatkowe przy powszechnym obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych wtedy realizuje swoje przeznaczenie, gdy jest czytelne i nie stwarza dla podatnika pułapki. W przeciwnym wypadku ulga podatkowa staje się instytucją pozorną. Jeżeli z podanych oficjalnie danych wynika, że znacząca liczba podatników nie mogła z niej skorzystać z uwagi na niespełnienie formalnego warunku złożenia oświadczenia, to potwierdza to wniosek, że odczytanie wymagań niezbędnych dla skorzystania z niej sprawiało problem jej adresatom. Sąd uznał w związku z tym, że zmiany reguł opodatkowania i sam charakter przepisów stanowiących ingerencję państwa w rozporządzenie przez obywateli prawem własności muszą mieć wpływ na ich wykładnię. Nie da się w tym przypadku twierdzić, że skoro mamy do czynienia z ulgą podatkową (zwolnieniem), to przepisy te należy interpretować ściśle językowo.

Sąd podkreślił, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie dostrzegano potrzebę analizy norm podatkowych o charakterze społecznym, z uwzględnieniem celu regulacji³⁸. Sąd zwrócił również uwagę, że przy konstruowaniu zwolnienia podatkowego istotne znaczenie ma zasada proporcjonalności, wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Obliguje ona do uchwycenia znaczenia danego wymagania (w tym wypadku złożenia informacji o zamiarze skorzystania z ulgi) dla stwierdzenia, czy podatnik ma prawo do skorzystania z danej preferencji podatkowej.

6. Podsumowanie

Objętość niniejszego opracowania nie pozwala na zaprezentowanie większej liczby przykładów i dokonanie dogłębnej analizy orzecznictwa. Przytoczone wyżej orzeczenia mogą jednak wskazywać na pewną ewolucję poglądów orzeczniczych (zwłaszcza od 2016 r.). O ile wcześniej można było zauważyć tendencję do dokonywania wykładni przepisów podatkowych z większym naciskiem na prymat jednej wyłącznie zasady – powszechności opodatkowania i przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, o tyle w ostatnim okresie sądy coraz większą wagę przywiązują także do innych zasad konstytucyjnych, w tym zasady pewności prawa, zasady przyzwoitej legislacji i zasady wyłączności ustawowej przy wykonywaniu przez państwo władztwa podatkowego. W przypadku kolizji tych zasad coraz częściej prymat przyznaje się zasadom z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Może to być niewątpliwie skutkiem częstych i niespójnych zmian przepisów podatkowych oraz stanowienia niejasnych i sprzecznych przepisów, przy których tworzeniu nie uwzględnia się otoczenia normatywnego (w tym konieczności zapewniania spójności systemu prawa), powodujących wątpliwości co do ich zgodności z ustawą zasadniczą. Częste zmiany prawa i niejednoznaczność przepisów utrudniają podatnikom stosowanie się do nich i należyte wykonanie obowiązków nałożonych na podatników z mocy art. 84 Konstytucji. Interpretacje przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie wystarczają do zapewnienia jednolitości w stosowaniu prawa podatkowego przez organy podatkowe, co wynika choćby z powołanych w opracowaniu orzeczeń. Tym większa zatem powinna być rola sądów administracyjnych w zapewnieniu

³⁸ Podano tu przykładowo wyroki NSA: z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 1952/08; z dnia 7 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2028/08; z dnia 22 września 2010 r., sygn. II FSK 818/09; z dnia 19 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1419/10; z dnia 14 marca 2012 r., sygn. II FSK 1534/11.

jednolitości wykładni przepisów podatkowych przy zachowaniu zgodności z zasadami konstytucyjnymi i umożliwieniu tym samym podatnikom ułożenia swoich spraw przy pewności skutków podatkowych wybranego sposobu działania.

Można tylko wyrazić żal, że – z uwagi choćby na długi czas rozpoznawania skarg kasacyjnych oraz istniejące nadal rozbieżności w orzecznictwie, nie zawsze usuwane w drodze uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego – zadanie to nie jest wykonywane w sposób satysfakcjonujący.

Bibliografia

Drywa A., *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego*, [w:] J.P. Tarno, T. Bąkowski (red.), *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, Warszawa 2015.

Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

Małecki J., *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.

Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.

Wrzeńska-Nowacka A., *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159).

Streszczenie

W opracowaniu, na podstawie przykładów z orzecznictwa, omówiono rolę sądów administracyjnych w realizacji zasad powszechności i równości opodatkowania wynikających z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazano na ewolucję poglądów dotyczących pojmowania tych zasad, także w kontekście ich sprzeczności z innymi zasadami konstytucyjnymi, takimi jak zasada pewności prawa (art. 2 Konstytucji) i zasada wyłączności ustawy w przepisach regulujących podatki (art. 217 Konstytucji). Autorka zwraca uwagę na podkreślaną i realizowaną w orzecznictwie zasadę bezpośredniego stosowania Konstytucji przez sądy, a także na rysującą się coraz wyraźniej tendencję częstszego przyznawania pierwszeństwa zasadom praworządności, pewności prawa i wyłączności ustawy w przypadku kolizji tych zasad z zasadami powszechności i równości opodatkowania.

Słowa kluczowe: zasada powszechności opodatkowania, zasada równości opodatkowania, orzecznictwo sądów administracyjnych, wykładnia prawa, pewność prawa

CRIDO

Działające od 2005 r. CRIDO to wiodąca polska firma doradcza. Strategicznie wspiera polskich i międzynarodowych przedsiębiorców w prowadzeniu i rozwoju biznesu. Kompleksowy zakres doradztwa obejmuje obszary: prawny, podatkowy, biznesowy, digitalowy i transakcyjny (M&A). CRIDO pozyskuje także finansowanie na innowacyjny rozwój firm – zarówno ze środków publicznych, jak i z innych dostępnych źródeł.

Prawie czterystuosobowy zespół CRIDO tworzą ludzie zaangażowani społecznie. W 2022 r. CRIDO powołało Fundację, która w sposób systemowy wspiera organizacje trzeciego sektora w rozwiązywaniu ważnych problemów społecznych. W ramach wolontariatu pracowniczego i kompetencyjnego CRIDO pomaga także szczególnie uzdolnionym dzieciom i młodzieży.

Stuczterdziestoosobowy zespół podatkowy CRIDO specjalizuje się w różnych obszarach związanych z krajowymi i międzynarodowymi podatkami. Doradztwo podatkowe obejmuje: międzynarodowe rozliczenia podatkowe, ceny transferowe, CIT, VAT, podatek od nieruchomości, postępowania podatkowe i sądowo-administracyjne, podatkowe i prawne aspekty dotyczące zatrudniania pracowników i menedżerów, a także doradztwo w obszarze *tax governance*. Zespół Digital dostarcza narzędzia informatyczne wspierające funkcję podatkową oraz automatyzujące procesy w organizacjach.

CRIDO

Mariański Group Kancelaria Prawno-Podatkowa

Mariański Group Kancelaria Prawno-Podatkowa Sp. k. jest niezależną polską firmą doradcą działającą na rynku od 2013 r. Nasz zespół tworzą eksperci w zakresie VAT, podatków dochodowych, cen transferowych, podatków międzynarodowych, podatków lokalnych, postępowań podatkowych i sądowych czy fundacji rodzinnych. Stanowimy grupę nowoczesnych podmiotów prawnych wspierających biznes.

Naszym celem jest, by prawo nie ograniczało kreatywności naszych partnerów, lecz zabezpieczało ich interesy. W związku z tym zawsze poszukujemy najlepszych rozwiązań. Dzięki rodzimym korzeniom doskonale rozumiemy specyfikę polskiego biznesu, co pozwala na podpowiadanie praktycznych rozwiązań oraz umożliwia definiowanie potrzeb danej firmy w szerszej perspektywie. Dla naszych klientów jesteśmy partnerem biznesowym przewidującym potencjalne ryzyka oraz prawne konsekwencje działań gospodarczych.

Angażujemy się w sprawy, które uważamy za kluczowe. Prawo jest naszą pasją – za jego pomocą mamy wpływ na kreowanie rzeczywistości. Poszukując nowych rozwiązań, jesteśmy zawsze o krok do przodu, aktywnie uczestnicząc w różnorodnych, wieloaspektowych konsultacjach projektowanych aktów prawnych, a nasi eksperci są autorami wielu publikacji książkowych i artykułów w wydawnictwach fachowych.



MARIAŃSKI
GROUP

MDDP Michalik, Dłuska, Dziedzic i Partnerzy

MDDP jest niezależną polską firmą doradcą działającą na rynku od 2004 r.

Nasz zespół tworzy niemal 200 ekspertów w zakresie VAT, podatków dochodowych, cen transferowych, podatków międzynarodowych, podatków lokalnych, postępowań podatkowych i sądowych oraz cła i akcyzy. Prowadzimy innowacyjne, pionierskie sprawy i projekty podatkowe w Polsce.

Angażujemy się w sprawy, które uważamy za ważne – aktywnie uczestniczymy w konsultacjach projektowanych aktów prawnych; jesteśmy ekspertami Komisji Europejskiej, organizacji przedsiębiorców oraz stowarzyszeń branżowych. Nasi eksperci są autorami wielu publikacji książkowych i artykułów w wydawnictwach fachowych. Jako wykładowcy, partnerzy stowarzyszeń studenckich, a także organizatorzy konkursów akademickich angażujemy się w kształcenie młodych prawników i ekonomistów.



TPA Poland

TPA to wiodąca międzynarodowa grupa konsultingowa oferująca kompleksowe usługi doradztwa biznesowego w 12 państwach Europy Środkowej i Południowo-Wschodniej.

W Polsce TPA należy do największych firm doradczych. Nasz zespół ponad 300 ekspertów w biurach w Warszawie, Poznaniu i Katowicach oferuje efektywne rozwiązania z zakresu doradztwa podatkowego, outsourcingu księgowości i płac, doradztwa dla sektora nieruchomości, a także audytu i doradztwa biznesowego pod marką Baker Tilly TPA oraz doradztwa prawnego pod marką Baker Tilly Legal Poland.

TPA Poland, Baker Tilly TPA oraz Baker Tilly Legal Poland są jedynymi reprezentantami Baker Tilly International w Polsce – jednej z największych globalnych sieci niezależnych firm doradczych.

Jako członek Baker Tilly International łączymy zalety zintegrowanej, interdyscyplinarnej obsługi *one-stop-shop* z lokalną ekspertyzą i zasięgiem międzynarodowej grupy doradczej.



tpa

Wardyński i Wspólnicy

Kancelaria Wardyński i Wspólnicy od 1988 r. jest trwale zakorzeniona w życiu prawniczym w Polsce. Skupiamy się na biznesowych potrzebach naszych klientów, pomagając im znaleźć skuteczne i praktyczne rozwiązanie najtrudniejszych problemów prawnych.

Dbamy o zachowanie najwyższych standardów prawniczych i biznesowych. Angażujemy się w budowę obywatelskiego państwa prawa. Bierzymy udział w projektach non profit i działaniach pro bono.

Nasi prawnicy są aktywnymi członkami polskich i międzynarodowych organizacji prawniczych, dzięki czemu mają dostęp do światowego know-how i rozwijają sieć kontaktów z najlepszymi prawnikami i kancelariami na świecie, z czego korzystają później nasi klienci.

Dzielimy się wiedzą i doświadczeniem za pośrednictwem firmowego Rocznika, portalu Co do zasady, blogów newtech.law i HRLaw.pl, żywego komentarza do nowego Prawa zamówień publicznych oraz licznych publikacji, seminariów, webinarów i opracowań.

Obecnie w firmie jest ponad 150 prawników prowadzących obsługę klientów w językach polskim, angielskim, francuskim, niemieckim, hiszpańskim, rosyjskim, czeskim, włoskim i koreańskim.

Mamy biura w Warszawie, Poznaniu, Wrocławiu i Krakowie.

**WAR WSP
DYŃ ÓLN
SKI+ ICY•**

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

 **WYDAWNICTWO**
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

 wydawnictwo.uni.lodz.pl
 ksiegarnia@uni.lodz.pl
 (42) 665 58 63

Książka dostępna również
jako e-book

ISBN 978-83-8331-422-8



9 788383 314228