Toruński Rocznik Podatkowy

ISSN 2080-9573

ROCZNIK 2017

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2017

Rada Naukowa:

Przewodniczący Rady Naukowej:
Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady Naukowej:
Prof. dr hab. Jan Głuchowski
Prof. dr hab. Marek Kalinowski
Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel
Doc. dr Petr Mrkývka

Redakcja:

Redaktor Naczelny
Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
Sekretarz redakcji:
Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. W. Bojarskiego 3
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86
fax. +48 56 611 40 89

http://www.trp.umk.pl
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:
Ewa Prejs

Deklaracja o wersji pierwotnej:
Redakcja „Toruńskiego Rocznika Podatkowego" informuje, że wersją pierwotną (referencyjną) czasopisma jest wydanie elektroniczne (ISSN 2080-9573).

SPIS TREŚCI

STUDIA

1. **Zbigniew Naworski**
Prawa podatkowe Prus Królewskich (1454-1772)
.....5

2. **Bogumił Brzeziński**
Zagadnienie przyczyn i rodzajów złożoności prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej
.....36

3. **Paweł Mikuła**
Przyczynek do wyjaśnienia pojęcia formalizmu prawa podatkowego
.....51

ARTYKUŁY

4. **Marek Kalinowski**
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczący niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją a praktyka organów podatkowych i orzecznictwo sądów administracyjnych
.....74

5. **Bogumił Brzeziński**
Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach ameryki łacińskiej
.....87

6. **Agnieszka Olesińska**
Is Polish GAAR compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)?
.....104

7. **Iryna Stepanova**
International double taxation and legality of crypto currencies: effectiveness of tax administrations from the human rights perspective
.....120

8. **Filip Majdowski**
Teorie ekonomiczne leżące u podstaw opodatkowania dochodu o zagranicznym źródle – przegląd dorobku zagranicznej nauki prawa na potrzeby konstrukcji reżimu kontrolowanej spółki zagranicznej
.....142

9. **Ireneusz Nowak**
Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przysługujące nauczycielom akademickim
.....165

10. **Adam Nita**
Między imperium a gestią w działaniu gminy - problem opodatkowania podatkiem od towarów i usług edukacji przedszkolnej w placówkach publicznych
.....198

11. **Kacper Kanka**
Stosowanie zasady in dubio pro tributario po 1 stycznia 2016 r.
.....211

12. **Ireneusz Ledzion**
Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika
.....229

13. **Karolina Rutkowska-Barnaś**
Odmowa wydania interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania
.....256

14. **Marcelina Domagała**
Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek kapitałowych
.....268

STUDIA

PRAWA PODATKOWE PRUS KRÓLEWSKICH (1454-1772)

ZBIGNIEW NAWORSKI*

SPIS TREŚCI

I. Rozwój prawa podatkowego na terenie Prus Królewskich 5
II. Ustrój skarbowy prowincji 10
III. Dochody prowincji 16
IV. Sposób uchwalania podatków w prowincji 23
V. Stosunki prowincji z Koroną na tle podatkowym 27
VI. System podatkowy Warmii 32
VII. Zakończenie 33

ROZWÓJ PRAWA PODATKOWEGO NA TERENIE PRUS KRÓLEWSKICH

Tytuł niniejszego opracowania jest parafrazą jednego z podtytułów fundamentalnej pracy Romana Rybarskiego poświęconej skarbowości Rzeczypospolitej Obojga Narodów w 2. połowie XVII w.[1], bo rzeczywiście odrębność prawnopodatkowa daje się jeszcze zauważyć w badanym przez wspomnianego autora okresie, mimo stopniowego zacierania się różnic ustrojowoprawnych tej prowincji z resztą ziem Korony.

Kwestia podatków w Prusach Królewskich stała się jednym z powodów wypowiedzenia posłuszeństwa Zakonowi Krzyżackiemu, podporządkowania się

* dr hab. Zbigniew Naworski, prof. UMK, profesor nadzwyczajny Katedra Historii Prawa i Ustrojów Państwowych, e-mail: zbig@umk.pl

[1] R. Rybarski, *Skarb i pieniądz za Jana Kazimierza, Michała Korybuta i Jana III,* Warszawa 1939, s. 94

monarchom polskim i – w konsekwencji – wojny trzynastoletniej[2]. Trzeba bowiem pamiętać, że przywilej chełmiński z 1233 r. (nieco zmieniony „odnowiony" przywilej z 1251 r.) nie dotyczył tylko Chełmna i Torunia, ale ziemi chełmińskiej, a następnie całego terytorium państwa krzyżackiego[3].

Przywilej chełmiński wprowadzał wolność celną dla całej ziemi (§ 24), wprowadził też szereg regaliów, ale większość z nich była wyraźnie ograniczona. Dotyczyło to np. regale młynnego (§ 13 i §14). Na strudze przepływającej przez grunty ich właściciel mógł zbudować tylko jeden młyn; w ewentualnej budowie następnych partycypował w ⅓ Zakon w zamian za pobieranie z nich na stałe ⅓ dochodów. Z kolei regale łowieckie dotyczyło tylko polowania na bobry (§ 11), które z czasem rozciągnięto także na wydry, polowanie na inną zwierzynę było wolne pod warunkiem oddania Zakonowi prawej łopatki upolowanego zwierzęcia (z wyjątkiem dzików, niedźwiedzi i saren). Także regale rybackie charakteryzowało wiele wyjątków przyznawanych poszczególnym osobom i miastom. Najbardziej istotnym elementem przywileju z punktu widzenia późniejszego rozwoju wydarzeń były zasady nadawania dóbr ziemskich. W pierwszej fazie istnienia Zakonu Krzyżacy nadawali dobra na prawie chełmińskim, które było niewątpliwie najbardziej korzystne dla posiadaczy tych dóbr, także pod względem fiskalnym. W późniejszym okresie Krzyżacy stosowali nadania na prawie magdeburskim prostym, a potem dla „obu płci", na pruskim prawie dziedzicznym i prawie polskim[4]. Dobra na prawie chełmińskim, poza obowiązkiem służby wojskowej, były obciążone niewielkim czynszem rekognicyjnym wynoszącym 1 denar koloński lub 5 denarów chełmińskich oraz 2 grzywny wosku rocznie. Płacić należało w dniu św. Marcina czyli 11 listopada, przekroczenie terminu powodowało naliczenie dodatkowych opłat, a zaniechanie płacenia mogło doprowadzić do sekwestru dóbr. Czasami posiadaczy dóbr na tym prawie zwalniano z czynszu w ogóle. Posiadłości na innych prawach były z

[2] K. Górski, *Ustrój Państwa i Zakonu Krzyżackiego,* Gdynia 1938, s. 66.

[3] Przywilej w polskiej wersji wydała K. Zielińska-Melkowska, *Pierwotny i odnowiony przywilej chełmiński (1233 i 1251 r.),* Toruń 1984. Wszechstronne omówienie przywileju w literaturze polskiej, zob. H. Luciński, *Przywilej chełmiński z 1233 r., jego treść oraz dzieje jego postanowień,* [w:] *Studia Culmensia Histrico – Juridica czyli Księga pamiątkowa 750-lecia prawa chełmińskiego,* opr. zb., Z. Zdrójkowski (red.), Toruń 1990, t. 1, s. 81-139; M. Dygo, *Studia nad początkami władztwa zakonu niemieckiego w Prusach (1226-1259),* Warszawa 1992, s. 88-111; A. Szorc, *Dominium Warmińskie 1243 – 1772. Przywilej i prawo chełmińskie na tle ustroju Warmii,* Olsztyn 1990, s. 155-162.

[4] Obszernie pisze o tym w swojej fundamentalnej pracy W. Brünneck, *Zur Geschichte des Grundeigenthums in Ost- und Westpreussen,* Bd. 1: *Die kölmischen Güter,* Berlin 1891, s. 50-51, 118; Bd. 2: *Die Lehngüter,* Tl. 1, 1 Abteilung: *Das Mittelalter,* Berlin 1895, s. 27-123. Status prawny posiadłości na różnych prawach dotyczył przede wszystkim praw spadkowych; zob. Z. Naworski, *Szlachecki wymiar sprawiedliwości w Prusach Królewskich (1454-1772). Organizacja i funkcjonowanie,* Toruń 2004, s. 33, przyp. 55.

reguły obciążone większym wymiarem służby wojskowej i wyższym czynszem (np. na Warmii obciążenia były podwójne), a czynsz dla dóbr na prawach pruskich był często płacony w zbożu. Mieszczanie chełmińscy i toruńscy nie płacili czynszu z posiadłości miejskich – czynsz rekognicyjny obciążał ich parcele miejskie i grunty na obszarach podmiejskich. Mieszkańcy pozostałych miast płacili znacznie wyższe czynsze.

Należy jednak, z całym naciskiem, podkreślić, że w państwie zakonnym utrzymywała się konsekwentnie zasada osobowości prawa, co oznaczało nie tylko obowiązywanie różnych praw dla różnych grup ludności, ale także traktowanie przepisów przywilejów jako swoistych „norm blankietowych" – każde nadanie dóbr ziemskich mogło być obwarowane indywidualnymi warunkami, także dotyczącymi obciążeń fiskalnych.

Niezależnie od powyższych rozważań niewątpliwie obciążenia fiskalne poddanych państwa krzyżackiego były niewielkie, także w porównaniu z państwami ościennymi, w tym także z Polską. Tak dalece korzystne dla mieszkańców państwa zakonnego obciążenia fiskalne wynikały z etatystycznego charakteru państwa zakonnego – sam Zakon administrował własnymi majątkami, brał też aktywny udział, jako korporacja w handlu międzynarodowym, m.in. był jedynym państwem wchodzącym w skład Hanzy. Podatki od poddanych nie stanowiły znaczącego źródła dochodów, nie było więc potrzeby do odwoływania się do poddanych o wsparcie finansowe[5].

Sytuacja wewnętrzna państwa zmieniła się wyraźnie już w drugiej połowie XIV stulecia[6], a klęska grunwaldzka drastycznie pogłębiła zjawiska kryzysowe , bowiem każda kolejna toczona wojna wymagała znacznych nakładów finansowych. Zakon wobec swej ekskluzywności zmuszony był korzystać z wojsk zaciężnych. Spowodowało to coraz bardziej intensywne poszukiwanie środków finansowych, tym razem pobieranych od poddanych. Konsekwencją tego było coraz bardziej jawne łamanie ich dotychczasowych przywilejów. Powszechnie naruszano wolność celną. Wprowadzono przymus mlewny i zaczęto też podnosić czynsze pod różnymi pretekstami. Wielcy mistrzowie udawali, że nie o wiedzą bezprawiach, odwlekali załatwianie spraw.

[5] Zob. K. Górski, *Ustrój Państwa…* s. 40-43, tenże, *Etatyzm i korporacjonizm w państwie krzyżackim,* Przegląd Powszechny 1966, R. 53, s. 209. Dodajmy, że Krzyżacy chętnie pożyczali znaczne kwoty na procent.

[6] Szerzej na ten temat pisze S. Jóźwiak, *Centralne i terytorialne organy władzy zakonu Krzyżackiego w Prusach w latach 1228-1410,* Toruń 2001, s. 218.

Deklarując wolę uszanowania prawa interpretowali je zawężająco odnosząc je tylko do ziemi chełmińskiej, a wręcz ograniczali do Chełmna i Torunia.

Ucisk fiskalny połączony ze wzrostem bezprawia sankcjonowany przez wymiar sprawiedliwości przy jednoczesnym osłabieniu wewnętrznym Zakonu i drastycznym pogorszeniem jego międzynarodowej pozycji doprowadził do powstania, a następnie okrzepnięcia reprezentacji stanowej w państwie. Zyskała ona mocne wsparcie ze strony Korony Polskiej – kolejne traktaty (pokój melneński z 1422 r., traktat łęczycki z 1433 r., pokój wieczysty w Brześciu Kujawskim w 1435 r.) upoważniały stany pruskie do zastosowania prawa oporu w przypadku łamania ich postanowień. Wzrastająca rola stanów i uzyskanie przez nie wpływu na stosunki wewnętrzne w państwie spowodowały gwałtowny wzrost konfliktów z władzami zakonnymi. Do jego eskalacji doszło za rządów wielkiego mistrza Pawła von Russdorfa (1422-1441), który podjął działania zmierzające do podważenia praw własności dóbr ziemskich na prawie chełmińskim rycerstwa, a także pozycji gospodarczej miast poprzez wprowadzenie wysokich taryf celnych, zwłaszcza palowego, licencji eksportowych oraz zakazu wywozu zboża.

Działania te, wraz ze wzrastającym bezprawiem w państwie i zdzierstwem urzędników zakonnych na co dzień, stały się bezpośrednim powodem powstania Związku Pruskiego. Działania Zakonu zmierzające do jego rozbicia spowodowały reakcję w postaci podjęcia rokowań ze stroną polską i w konsekwencji poddania się Prus Polsce na warunkach określonych przywilejem inkorporacyjnym[7].

Przywilej inkorporacyjny był podstawowym aktem prawnym obowiązującym do końca istnienia prowincji. Obejmował swymi regulacjami wszystkich mieszkańców, a więc także stany nieuprzywilejowane i – przede wszystkim – nadawał im przywileje i wolności wykraczające poza status prawny mieszkańców państwa polskiego[8]. W sprawach obciążeń fiskalnych gwarantował on utrzymanie wszystkich praw i przywilejów jakie dotąd posiadali mieszkańcy państwa zakonnego (art. X), a także wszystkich praw i wolności handlowych miast (art. XVI). W dziedzinie stricte

[7] Zob. Z. Naworski, *Sejmik generalny Prus Królewskich 1569-1772. Organizacja i funkcjonowanie na tle systemu zgromadzeń stanowych prowincji,* Toruń 1992, s. 32-34 i podane tam w przypisach źródła i literatura.

[8] Tekst przywileju, *Związek Pruski i poddanie się Prus Polsce. Zbiór tekstów źródłowych,* K. Górski(red.), Poznań 1949, tekst polski, s. 41-64. Problematyka Związku Pruskiego posiada bogatą literaturę, zarówno polsko- jak i niemieckojęzyczną. Ponieważ nie jest to temat artykułu, zostanie ona tu pominięta.

podatkowej znosił cła funtowe i wszystkie inne cła na wodzie i lądzie, narzaz (art. VIII) i ius naufragii (art. IX).

Podejmowane przez Kazimierza Jagiellończyka, już po wojnie trzynastoletniej, próby zmiany status quo zakończyły się porażką, a w dziedzinie finansowo-podatkowej kanonem ustrojowym, na który zawsze powoływały się stany, była zasada nakładania podatków tylko za zgodą poddanych, zapewnianie swobodnego obiegu towarów i zniesienie granic celnych między prowincją, a resztą ziem państwa oraz – co w sposób pośredni wiązało się z tym systemem – odrębny system miar i wag[9].

Separatyzm pruski został złamany dopiero na sejmie lubelskim w 1569 r. Prawnym tego wyrazem był dekret królewski z 16 marca 1569 r.[10] Zlikwidował on autonomię pruską, Prusacy weszli w skład sejmu walnego, zlikwidowano odrębne „konferencje" króla ze stanami, a sprawy pruskie stały się odtąd przedmiotem obrad sejmowych. Sejmikowi generalnemu pozostawiono uchwalanie podatków na potrzeby własne, sprawy wojskowe oraz lokalną administrację. W kwestiach skarbowych miało nastąpić obciążenie prowincji podatkami (a także służbą wojskową) na równi z innymi ziemiami Korony. W konsekwencji zlikwidowana została odrębność skarbowa prowincji. Pozostawiono urząd pruskiego podskarbiego o zmienionych jednak kompetencjach. Akurat w dziedzinie skarbowości zmiana stanu formalnoprawnego nie wpłynęła na późniejszą praktykę. System skarbowy pozostał w zasadzie bez zmian, co więcej – ewoluował w kierunku coraz większej decentralizacji przejawiającej się we wzroście wpływu stanów pruskich na całość spraw fiskalnych prowincji11. Wpływ na to miały przede wszystkim późniejsze wydarzenia i zmiany ustrojowe Rzeczypospolitej12. Dekret unifikacyjny stanowił swoiste apogeum centralizacyjnych dążeń monarchów, które po wprowadzeniu elekcji viritim nie miały szans na realizację – wręcz przeciwnie

[9] Wiązało się to z uzyskaniem przez prowincję statusu „kraju", znaną średniowiecznym państwom stanowym. Szerzej na ten temat, zob. S. Salmonowicz, *Z dziejów walki o tzw. restaurację autonomicznych aspiracji Prus Królewskich w XVIII wieku,* Analekta Cracoviensia 1975, nr VII, s. 438-439 i podana tam w przypisach literatura.

[10] *Copia Decreti Regni Concernens Interpretationem Privilegii Incorporationis Terrarium Prusia,* Archiwum Państwowe w Gdańsku (cyt. dalej: APGd.) 300.29/17, k. 1030-1033. Sprawę szeroko omawia z gdańskiego a więc separatystycznego punktu widzenia G. Lengnich, *Geschichte der preussischen Lande königlich-polnische Antheils,* Bd. 2, Danzig 1722, s. 1-24; 377-399; treść dekretu, tamże, D. nr 90, protestacja stanów pruskich – D. nr 91, s. 194-200.

[11] Por. *Historia Pomorza,* opr. zb., G. Labuda (red.), *Tom II do roku 1815,* cz. 1, Poznań 1966, s. 369-371.

[12] O systemie skarbowo-podatkowym Prus Królewskich w 2. poł. XVII w. pisze też S. Achremczyk, *Życie polityczne Prus Królewskich i Warmii w latach 1660-1703,*Olsztyn 1991, s. 282-290.

– w całym państwie stopniowo górę wzięły tendencje decentralizacyjne, które zaczęły pogłębiać się w połowie następnego stulecia[13].

USTRÓJ SKARBOWY PROWINCJI

W dziedzinie skarbowości przyjęte w przywileju inkorporacyjnym rozwiązania doprowadziły do powstania odrębnego ustroju skarbowego prowincji.

Istniejący w czasach krzyżackich skarb pruski składał się z odrębnie zarządzanych trzech skarbów; pierwszy gromadził dochody z zakonnych dóbr ziemskich, dochody z rozmaitych dworów zakonnych i spadki po członkach Zakonu i podlegał skarbnikowi zakonu, drugi – stanowiący nadworny skarb wielkiego mistrza, obejmował dochody z majątków przywiązanych do urzędu oraz dotacje ze skarbu pierwszego, trzeci gromadził dochody z dworu malborskiego i był zarządzany przez komtura zamkowego. Sam skarbiec był opatrzony trzema zamkami, klucze od nich posiadali: wielki mistrz, wielki komtur i wielki skarbnik[14]. W związku z ekskluzywnością Zakonu nie wykształciła się w państwie odrębna administracja skarbowa. Jedynym wyjątkiem był tu wielki skarbnik zarządzający sprawami finansowymi i skarbcem Zakonu. Pozostali urzędnicy Zakonu łączyli funkcje fiskalne z administracyjnymi. Na szczeblu centralnym był to komtur zamkowy oraz dwaj szafarze urzędujący w Malborku i Królewcu. W ramach administracji terytorialnej funkcje skarbowe należały przede wszystkim do wójtów i prokuratorów; wobec wzrastających potrzeb państwa coraz więcej kompetencji skarbowych otrzymywali też komturowie[15]. Po włączeniu prowincji w skład państwa polskiego wszystkie istniejące dotąd trzy zarządy zostały połączone.

Bezpośrednio po przejściu prowincji pod władztwo polskich monarchów brak było zorganizowanego systemu skarbowości. Dochody ściągał król przez swych posłów lub zlecał ich wypłatę odbiorcom przy pomocy asygnat. Rozliczeń w sprawie starostw

[13] Niejako siłą rozpędu po wydaniu dekretu uporządkowano sądownictwo, które stanowiło poważny problem, narastający od czasu utworzenia prowincji. Przystąpienie szlachty do Trybunału Koronnego w 1585 r. i przyjęcie Korektury pruskiej w 1598 r. zakończyło proces przekształceń ustrojowych w Prusach Królewskich.

[14] J. Deresiewicz, *Z przeszłości Prus Królewskich. Skarbowość Prus Królewskich od r. 1466-1569,* Poznań 1947, s. 25-26.

[15] Szeroko na ten temat, S. Jóźwiak, *op. cit.,* s. 187-207.

dokonywali zazwyczaj wyznaczeni komisarze królewscy[16]. Sytuacja zmieniła się w latach 60. XV w., kiedy to zarządzanie podatkami przeszło w ręce starosty malborskiego, którym został Jan Kościelecki. Zorganizował on całą administrację, wśród której znalazł się też malborski podskarbi, podatki które ściągał szły na utrzymanie zamku, a ponadto pełnił on zapewne funkcje ogólnoskarbowe[17]. Od początków XVI w. obdarzony został dodatkowo tytułem szafarza pruskiego[18]. Konstytucja pruska z 1506 r. utworzyła urząd podskarbiego pruskiego z siedzibą w Malborku[19]. Mianował go król spośród pruskich indygenów[20] i odbierał od niego przysięgę; pobierał on wynagrodzenie w wysokości 100 florenów węgierskich rocznie[21]. Do jego obowiązków należało zbieranie czynszów i innych dochodów królewskich połączone z nadzorem nad gospodarką prowadzoną w królewszczyznach przez ich dzierżawców. Obejmował on, przynajmniej od 1511 r., podejmowanie działań zapobiegających niszczeniu dóbr poprzez np. trzebienie lasów[22]. Lustrował też obronność zamków położonych w tych dobrach i ich właściwe zaopatrzenie na wypadek wojny. Ze swej działalności składał corocznie rachunki wyliczając się z dochodów i wydatków w asyście 2 biskupów, 2 wojewodów, starosty malborskiego i po 1 przedstawicielu Torunia, Gdańska i Elbląga. Z formalnoprawnego punktu widzenia Prusy Królewskie posiadały więc pełną autonomię skarbową,

---

[16] *Historia Pomorza…*, s. 62.

[17] Stan taki utrzymał się aż do początku XVI w. - podatki (z wyjątkiem tych płaconych przez miasta) zbierał starosta malborski, K. Górski, *Starostowie malborscy w latach 1457-151. Pierwsze półwiecze polskiego Malborka,* Toruń 1960, s. 31,49, 58, 60-61, 68, 82-83, 97, 103, 108-109, 115, 117, 138; por. tenże, *Rozwój życia stanowego Prus Królewskich po wojnie trzynastoletniej w latach 1466-1479,* Zapiski Historyczne 1966, t. 31, z. 3, s. 136.

[18] P. Czaplewski, *Senatorowie świeccy, podskarbiowie i starostowie Prus Królewskich 1454-1772,* Roczniki Towarzystwa Naukowego w Toruniu 1921, r. XXVI-XXVIII, s. 43-44; J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 8-9.

[19] *Constitutiones terrarum Prussiae,* Malbork 18 wrzesień 1506 r., *Corpus Iuris Polonici,* t. 3 (cyt. dalej: *CIP*), wyd. O. Balzer, Kraków 1906, nr 2, s. 2-10.

[20] Od samego początku, podobnie jak to było z innymi urzędami monarchowie nie przestrzegali zasady indygenatu, np. w 1511 r. podskarbim został nieposiadający indygenatu Jan Baliński; zob. P. Czaplewski, *op.cit.,* s. 95. Tym niemniej, w zasadzie niemożliwe było obsadzenie tego urzędu, jeżeli Prusacy twardo się kandydaturze sprzeciwiali. Wspomniany Jan Baliński miał za żonę Prusaczkę Barbarę Legendorf i był od 1511 r. skarbnikiem malborskim; J. K. Dachnowski, *Herbarz szlachty Prus Królewskich z XVII wieku,* oprac. Z. Pentek, Kórnik 1995, s. 139-140. Nieindygeną był też Władysław Łoś, od 1681 r. kasztelan chełmiński, od 1684 r. podskarbi pruski, który cieszył się szacunkiem i poparciem Prusaków. Natomiast późniejszy marszałek wielki koronny Franciszek Bieliński i jego brat Michał Bieliński indygenami byli, ponieważ ich dziad, wojewoda malborski Franciszek Jan Bieliński indygenat otrzymał od grudziądzkiego sejmiku generalnego 22 kwietnia 1682 r.; Bibl. Czart. Rkps 979, *Laudum Indigenatus Illrimi Domini Palatyni Mariaeburgensis,* s. 111-113; por. *Inwentarz aktów sejmikowych Prus Królewskich 1600-1764,* wyd. K. Górski, Toruń 1950, p. 552, s. 71. O samym indygenacie, zob. Z. Naworski, *Indygenat w Prusach Królewskich (1454-1772),* Czasopismo Prawno-Historyczne 1983, t. 35, z. 1, s. 31-57.

[21] P-kty 13 i 53 konstytucji z 1506 r.

[22] *Edictum de bonis regalibus in terris Prussiae cosistentibus revidendis atque de silvis et nemoribus ad eadem pertinentibus non vastadis* oraz *Mandatum ad thezaurarium terrarum Prusdsiae de devastationibus silvarum et nemorum ad bona regfalia pertinentium prohibendis,* Brześć Litewski 6 sierpień 1511 r., *CIP,* nr 86 i 87, s. 188-190.

zwłaszcza że podskarbi składał przed stanami pruskimi sprawozdania ze swojej działalności. Jak podkreśla jednak J. Deresiewicz, poprzez odpowiednie nominacje podskarbi stał się przedstawicielem interesów skarbowych monarchy – zbierał podatki za pośrednictwem wyznaczonych przez króla poborców, przechowywał je, a następnie przekazywał albo do skarbu królewskiego, albo pod wskazany adres, bądź też wypłacał na asygnatę[23]. Ponadto, poza administrowaniem dochodami z królewszczyzn miał podskarbi obowiązek przejęcia w zarząd wakującej, na skutek śmierci posiadacza, królewszczyzny[24]. W przeciwieństwie do podskarbich koronnych nie zarządzał jednak cłami i w zasadzie nie miał wpływu na sprawy mennicze. Mimo, że jego stanowisko było znaczące i w hierarchii urzędów pruskich miał wysoką pozycję, nie zasiadał ani w senacie sejmu generalnego, ani w senacie koronnym, a próby wymuszenia przez podskarbiego pruskiego Stanisława Kostkę uzyskania miejsca w senacie, mimo wieloletniego sporu (1533-1536) zakończyły się jego porażką[25]. Późniejsza praktyka polegająca na łączeniu urzędu podskarbiego pruskiego z innym pruskim urzędem senatorskim spowodowała, że w praktyce wszyscy podskarbiowie pruscy albo byli, albo stawali się wkrótce po otrzymaniu tej godności pruskimi senatorami[26]; miejsce w senacie przyznano podskarbiemu jako odrębnemu urzędnikowi dopiero w 1766 r.[27]

---

[23] J. Deresiewicz, *op.cit.*, s. 13. Stanowisko autora jakoby w tym okresie związek podskarbiego z autonomicznymi instytucjami pruskimi był „nader luźny" i zależał wyłącznie od czynnika centralistycznego da się utrzymać tylko w odniesieniu do połowy XVI w. Ale już w XVI stuleciu wpływ stanów pruskich na skarbowość i tym samym urząd nieustannie wzrastał. Pisze zresztą o tym sam Deresiewicz, *ibid.,* s. 26-29.

[24] Dwukrotnie, korzystając z bezkrólewia, po śmierci Stefana Batorego i Władysława IV podskarbiowie próbowali przejąć także królewszczyzny będące w posiadaniu nieindygenów, ale próby te zakończyły się niepowodzeniem; G. Lengnich, *Staats-Recht des Polnischen Preussens,* Danzig 1760, § 79, s. 171-172.

[25] O sporze dotyczącym zasiadania podskarbiego pruskiego w senacie pruskim, zob. J. Deresiewicz, *op.cit.*, s. 19, przypis 63.

[26] Zob. *Urzędnicy Prus Królewskich XV – XVIII wieku. Spisy,* oprac. K. Mikulski, Ossolineum 1990, s. 214 (Jan Konopacki - biskup chełmiński); s. 194 (Jan Baliński – kasztelan gdański); s. 216 (Stanisław Kostka – kasztelan elbląski, kasztelan chełmiński, wojewoda pomorski, wojewoda chełmiński); s. 216 (Jan Kostka – kasztelan gdański); s. 203 (Jan Dulski – kasztelan chełmiński); s. 216 (Stanisław Kostka – jako jedyny nigdy nie był senatorem pruskim); s. 216 (Jerzy Kostka – kasztelan chełmiński, wojewoda malborski); s. 236 (Ludwik Wejher – podkomorzy chełmiński); s. 236 (Melchior Wejher - kasztelan elbląski); s. 223 (Maciej Niemojewski – wojewoda pomorski); s. 240 (Samuel Żaliński – wojewoda malborski); s. 204 (Paweł Działyński - wojewoda pomorski); s. 202 (Gerhard Denhoff - wojewoda pomorski); s. 215 (Jan Kos – wojewoda chełmiński); s. 214 (Jan Konopacki – kasztelan elbląski); s. 195 (Jan Bąkowski – podkomorzy chełmiński, wojewoda pomorski, wojewoda malborski); s. 202 (Władysław Denhoff - kasztelan chełmiński, wojewoda pomorski); s. 220 (Władysław Łoś – wojewoda pomorski, wojewoda malborski); s. 204 (Tomasz Działyński – wojewoda chełmiński); s. 196 (Franciszek Bieliński – wojewoda chełmiński); s. 196 (Michał Bieliński – wojewoda chełmiński); Jakub Czapski w 1766 r. został uchwałą sejmiku powołany w skład senatu, zob. przypis niżej.

[27] *Laudum admissionis Illris atque Mgfici Thesaurarii Terrarum Prussiae ad Consilium Terrarum Prussiae* sejmiku malborskiego z 9 września 1766 r., Bibl. Czart. rkps 980, s. 569-571. Por. S. Achremczyk,

Sam urząd podskarbiego z biegiem czasu ewoluował, to samo dotyczyło jego kompetencji. Kierunek tej ewolucji polegał na coraz większym wpływie stanów na funkcjonowanie urzędu i coraz bardziej realnej kontroli tak nad jego działalnością jak i nad gromadzonymi przez niego dochodami. Zdecydowanie też z biegiem czasu starali się Prusacy ograniczyć wpływ podskarbich koronnych na sprawy skarbowe prowincji, co dotyczyło zwłaszcza urzędu podskarbiego pruskiego. Przede wszystkim stany pruskie udaremniły próbę połączenia tego urzędu z podskarbiostwem koronnym. Kiedy w 1581 r. kasztelan chełmiński i podskarbi koronny Jan Dulski otrzymał urząd podskarbiego pruskiego stany nie protestowały[28], ale kiedy po jego śmierci mianowany na podskarbiostwo koronne Jan Firlej zaczął też używać tytułu podskarbiego pruskiego, stany zaprotestowały i na sejmiku chełmińskim 17 czerwca 1591 r. przekazały zarządzanie skarbem pruskim ekonomowi malborskiemu i wicewojewodzie pomorskiemu Stanisławowi Kostce, który rzeczywiście otrzymał następnie nominację królewską[29]. Z wielu tego typu działań wskażmy protestację świętomichalskiego sejmiku generalnego 1617 r. przeciwko używaniu przez kolejnego podskarbiego koronnego tytułu podskarbiego pruskiego[30], czy też protestację sejmiku malborskiego 24 kwietnia 1651 r. przeciwko skazaniu podskarbiego pruskiego przez Trybunał Radomski za zaległości podatkowe, uznając że podlega on wyłącznie stanom pruskim[31].

Początkowo podskarbi rozliczał się z prowadzenia skarbu wyłącznie przed królem[32]. Od XVII w., po przejęciu kontroli przez sejmik generalny miał obowiązek rozliczania się z prowadzenia finansów prowincji na każdym sejmiku generalnym[33], a szlachta udzielała mu swoistego absolutorium odrębnymi laudami[34]. W rezultacie administrował podatkami prowincji, nadzorował królewskie dobra stołowe i portorie gdańską i elbląską. Skarb pruski działał z reguły sprawnie, co było niewątpliwie zasługą podskarbich, mimo iż od połowy XVII stulecia pełnienie tej funkcji stawało się coraz

---

Reprezentacja stanowa Prus Królewskich w latach 1696-1772, Olsztyn 1981, s. 81. Zob. też Z. Góralski, *Encyklopedia urzędów i godności w dawnej Polsce,* Warszawa 2000, s. 111-112.

[28] Zob. J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 45; *Urzędnicy….,*s. 203

[29] APGd. 300.29/2347, Excerpta Lengnicha, k. 180-181.

[30] Archiwum Państwowe w Toruniu (cyt. dalej: APTor.) VII/21, reces sejmiku, s. 1324-1362 i odpowiedź legatowi królewskiemu, Bibl. Czart., rkps. 975, s. 376-384.

[31] WAPGd. 300.29/238, Excerpta Lengnicha, k. 23-234; Bibl. Czart., rkps. 977, *Manifestatio contra Judicium Tribunalis Radomiensis,* s. 129-131.

[32] Zob. J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 195-201.

[33] Zdarzało się także, że na sejmiku generalnym wypłacano podatki posłom królewskim, jak to miało miejsce np. na sejmiku w Chełmnie, w lutym 1588 r.; APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 164

[34] R. Rybarski, *Skarb i pieniądz…,* s. 49-50. Zob. *Inwentarz…,* p-kty 3534-3554, s. 371-373. Por. G. Lengnich, *Staats-Recht…,* § 97, s. 208-210

częściej raczej ciężarem niż przywilejem; dotyczyło to zwłaszcza zaległości w wynagradzaniu podskarbiego, a także, w związku z licznymi wojnami, niemożliwości zaspokajania wydatków wobec wzrastającego deficytu skarbowego. Trudną sytuację podskarbich pogłębiała jeszcze tradycyjna podejrzliwość stanów pruskich, które nie zawsze chciały udzielić podskarbiemu skwitowania; doprowadziło to nawet do rezygnacji z urzędu podskarbiego Jana Kosa w 1655 r. i jego następcy Jakuba Konopackiego w 1661 r.; a powołany po nim na ten urząd wojewoda pomorski Stanisław Kobierzycki nie chciał go przyjąć[35]. Dodajmy, że pretensje stanów były często uzasadnione, dotyczyło to choćby następnego podskarbiego Jana Bąkowskiego, od którego szlachta na lipcowym sejmiku grudziądzkim 1679 r. żądała skwitowania (był chory), a kiedy senat chciał, mimo jego braku, uchwalić podatki rozpoczął się tumult i szlachta opuściła obrady. Bąkowski wkrótce zmarł i okazało się, że rzeczywiście w kasie pruskiej wystąpiły spore niedobory i bałagan; powołana dla zbadania tego stanu rzeczy komisja przewlekała obrady i w końcu do żadnych ustaleń nie doszło[36].

W XVII w. otrzymywał podskarbi wysoką pensję - 4000 zł wypłacanych z dochodów ekonomii malborskiej, sejmik generalny okazjonalnie przyznawał mu także dodatkowe wynagrodzenie – pół grosza od każdego złotego zebranych podatków (lata 1680, 1690, 1696)[37].

W XVIII w. urząd zaczął tracić na znaczeniu. W 1710 r. nadzór nad dobrami królewskimi przejęła kamera królewska, przestano wypłacać także podskarbiemu pobory z ekonomii malborskiej. Z kolei w 1717 r. większość podatków przestano przekazywać skarbowi pruskiemu. Od tego czasu podskarbi stał się w zasadzie urzędnikiem honorowym, chociaż stany pruskie do końca istnienia prowincji żądały przywrócenia podskarbiemu jego dawnych uprawnień i pensji[38].

Po powołaniu urzędu podskarbiego poprzedzający jego istnienie urząd szafarza nie zanikł i występował albo jako urząd pełniony jednocześnie przez podskarbiego, albo, jako urząd osobny, podskarbiemu podporządkowany. Do jego obowiązków należała przede wszystkim administracja zamku malborskiego, do niego spływały wszystkie dochody starostwa malborskiego. Miał dbać o zaopatrzenie zamku w żywność i aparat wojenny, powinien też pilnować, aby stan murów zamkowych umożliwiał jego

[35] Szeroko na ten temat, zob S. Achremczyk, *Życie polityczne*...s. 185-190.
[36] Zob. T. Mączyński, *Kazimierz Rogala Zawadzki. Jego życie i dzieła,* Toruń 1929, s. 74-77.
[37] S. Achremczyk, *Reprezentacja stanowa…,* s. 79; R. Rybarski, *op.cit.,* 51.
[38] S. Achremczyk, *Reprezentacja stanowa…., op.cit.,* s. 80-81.

efektywną obronę[39] Dzielił ów obowiązek za starostą malborskim, którego gospodarkę prowadzoną w starostwie nadzorował. Konstytucja z 1512 r. ustalała uposażenie szafarza na 100 florenów, a ponadto przyznawała mu 4 konie pozostające na utrzymaniu grodu[40]. W latach 30. XVI stulecia podskarbiowie przestali się tytułować szafarzami pozostając przy tytule skarbników malborskich; i ten urząd zanikł po 1581 r. - P. Czaplewski twierdzi, że przeszedł on na ekonomów malborskich, co wydaje się prawdopodobnym, zwłaszcza że połowa spośród wszystkich podskarbich pruskich pełniła równocześnie urząd owego ekonoma[41].

Poza podskarbim pruskim stałym urzędem skarbowym był jeszcze pisarz skarbowy. Geneza urzędu jest niejasna - był to urzędnik podskarbiego, który go mianował i z którym przebywał w Malborku; zastępował podskarbiego w razie choroby i składał wówczas sprawozdania bezpośrednio królowi[42]. O osobnym urzędzie pisarza ziem pruskich mamy wzmianki dopiero od 1645 r., wcześniej byli to zapewne pisarze starostwa malborskiego (ekonomii malborskiej)[43]. Pisarze pełnili z reguły dodatkowo różne inne funkcje: pisarzy, asesorów ziemskich czy poborców podatkowych[44]; sejmiki generalne kwitowały ich tak, jak podskarbich pruskich[45].

Do urzędników niestałych należeli poborcy podatkowi powoływani w uniwersałach. Poborców pobierających podatki w dobrach wiejskich mianował król spośród szlachty, w miastach poborców wybierały władze miejskie – z reguły było ich dwóch, reprezentujących dwa ordynki miejskie – radę i ławę; czasami po dwóch poborców wybierali przedstawiciele wszystkich trzech ordynków; podobnie było w miastach małych. Poborców na Warmii mianował biskup, to samo dotyczyło biskupa chełmińskiego. Obowiązkiem wszystkich poborców oraz obu biskupów było dostarczenie poborów na ręce pruskiego podskarbiego. Za swoją pracę otrzymywali poborcy niewielkie wynagrodzenie (z reguły 1 grosz od każdego guldena). W XVII

[39] J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 17-18.
[40] *Constitutio de numero equorum ab officialibus castri Marienburgewnsis in diario regio servandowum,* Kraków 27 marzec 1512 r., *CIP,* nr 107 §§ 3 i 4, s. 219.
[41] P. Czaplewski, *op.cit.,* s. 44.
[42] J. Deresiewicz poświęcił mu tylko parę zdawkowych zdań; J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 21.
[43] Zob. *Spisy…,* s. 17, 141.
[44] Stanisław Solikowski był asesorem tczewskim, Maciej Grąbczewski - poborcą podatkowym, asesorem tczewskim i wiceekonomem malborskim , Trembeccy – Jakub Aleksander i Jakub Teodor byli asesorami ziemskimi, asesorem mirachowskim był Aleksander Tesmer, asesorem michałowskim i pisarzem ziemskim chełmińskim był Wawrzyniec Działowski, asesorem malborskim - Jan Lutomski, *Spisy…,* s. 202, 208, 232, 234. Nie był to jednak urząd zbyt znaczący skoro większość z nich nie figuruje nawet w herbarzu szlachty pruskiej Dachnowskiego.
[45] *Inwentarz…,* p. 3556, 3557, s. 373.

stuleciu poborców szlacheckich wybierały sejmiki – po jednym w województwach chełmińskim i malborskim i jednego z każdego powiatu w województwie pomorskim[46]. Każdy z nich składał przysięgę bądź przed sądem grodzkim bądź ziemskim. W razie kontrowersji co do dostarczenia skarbowi zebranych pieniędzy sejmik generalny uchwalał dla nich lauda kwitacyjne[47]. Pod koniec stulecia mieli prawo zwalniania z podatków osób i majątków dotkniętych rozmaitymi wypadkami losowymi, jak powodzie, pożary czy nieurodzaje. Ich działalność budziła poważne kontrowersje ze względu na opieszałość i liczne nadużycia[48]. Zbieranie podatków w miastach należało do kompetencji władz miejskich, przyjęte przez nie zasady znajdowały się poza sferą kompetencji (i zainteresowania) pozostałych stanów.

Do poborców podatkowych należałoby chyba także zaliczyć wybieranych przez sejmik specjalnych komisarzy poborowych, którzy mieli zbierać podatki na wewnętrzne potrzeby prowincji. Takich komisarzy powołał na przykład. październikowy sejmik grudziądzki 1646 r.; ich skład uzupełnić mieli komisarze delegowanie przez wielkie miasta pruskie[49].

W skład szeroko pojętego aparatu fiskalnego należałoby chyba też zaliczyć członków wewnątrzpruskich komisarskich sądów skarbowych, a także deputatów do Trybunału Radomskiego[50] (o czym niżej).

DOCHODY PROWINCJI

Do najważniejszych dochodów stałych uzyskiwanych z prowincji należały dochody ze starostw i tenut, głównie ze starostwa malborskiego[51]. Pozostałe królewszczyzny, mimo że liczne i bogate przynosiły dochody minimalne lub nie przynosiły ich wcale, a to ze względu na ich zastawianie oraz tworzenie z nich uposażeń

[46] G. Lengnich, *Heutiger Zustand der Preußischen Regiments-Verfassung,* [w:] *Geschichte der preußischen Lande königlich-polnische Antheils,* Bd. V, Danzig 1727, § 64, s. 41.
[47] *Inwentarz…,* p. 3560-3564, 3566, s. 373.
[48] S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 190-191. Zob. też *Inwentarz…,* p. 1523-1542, 1926-1949, 3603-3631, s. 175-176, 219-222, 377-379.
[49] APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 334. Zob. Z. Naworski, *Szlachecki wymiar…,* s. 189.
[50] S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 192, Z. Naworski, *Sejmik generalny…,* s. 71, tenże *Szlachecki wymiar…,* s.189-191.
[51] Przy omawianiu dochodów poza naszym zainteresowaniem jest wysokość obciążeń i konkretne kwoty, przedstawione tu są tylko zasady systemu podatkowego prowincji i relacje obciążeń między poszczególnymi korporacjami, zwłaszcza między miastami i szlachtą.

dla członków rodziny królewskiej[52]. Źródłem dochodów były też specjalne podatki płacone w miastach: czynsz gdański[53], raty elbląskie[54], wpłaty Torunia od sprzedanej soli[55], wreszcie ryczałt pieniężny z tytułu stacji płacony przez Gdańsk i Toruń[56]. Do stałych dochodów należałoby zaliczyć również cła, ale te znajdowały się poza pruską administracją skarbową.

Stałe dochody po 1569 r.[57] zostały uzupełnione o kwartę i hibernę.

Główne dochody niestałe to kary finansowe – wpływy z tego tytuły były chyba jednak niewielkie, podobnie zresztą, jak z kary konfiskaty majątku, prawa kaduka, czy wreszcie dochody wynikające z *ius naufragii*[58]. Do dochodów niestałych należałoby też doliczyć pożyczki, jakie regularnie otrzymywali monarchowie z różnych źródeł, głównie od wielkich miast pruskich, zwłaszcza Gdańska (z reguły jednak pod zastaw dóbr ziemskich, choć część z nich miało charakter darowizny)[59] oraz nieregularne wpłaty od tychże miast z tytułu otrzymywania od monarchów różnych korzyści i przywilejów[60].

---

[52] Charakterystykę poszczególnych starostw prezentuje J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 63-92. Polityka zastawiania królewszczyzn, ich nadań w lenno i w formie darowizn wieczystych trwała przez cały czas istnienia prowincji, stan w 2. poł. XVI w. w tej mierze, zob. W. Szczuczko, *Sejmy koronne 1562-1564 a ruch egzekucyjny w Prusach Królewskich,* Toruń 1994, s. 20-22 i podana tam w przypisach literatura; całościowo pisze o nich też P. Czaplewski, *op.cit.,* s. 48-209.

[53] J. Deresiewicz, *op.cit.,*s. 93-102.

[54] *Ibid.,* s. 102-105.

[55] *Ibid.,* s. 106.

[56] *Ibid.,* s. 105-106.

[57] R. Rybarski do dochodów stałych Rzeczypospolitej zaliczał: kwartę, donatywę kupiecką, pogłówne żydowskie, cła, składne winne, monopol tabaczny i papieru, pobór fordoński, kanon pruski (podatek od domów w miastach Prus Królewskich) i mennice zwyczajne; do dochodów niestałych zaliczał (poza podatkami): wpływy z pożyczek, wpływy z ofiar na wojnę, z rozmaitych dotacji, np. papieskich, opłat za indygenaty i nobilitacje, finansowe kary sądowe, kwoty windykowane w trybunałach; R. Rybarski, *op.cit.,* s. 74, 76. Z kolei B. Markowski, wyodrębniając dochody skarbu nadwornego i pospolitego, do dochodów zaliczał (poza podatkami): dochody z królewszczyzn, z żup solnych, z olbory olkuskiej, z mennic, z ceł i myt koronnych oraz z niektórych podatków „królewskich" (podwodowe , stacyjne i koronacyjne); dochody skarbu pospolitego to: kwarta, czwarty grosz celny (dodawany do każdych 3 gr cła królewskiego), podatek wodny (pobierany niezależnie od cła w komorach wiślanych) i czopowe, w XVII w. doszły jeszcze nowe podatki ogólnopaństwowe i wojewódzkie, B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce,* Warszawa 1931, s. 24-26, 31-32. Por. Z. Kaczmarczyk, B. Leśnodorski, *Historia państwa i prawa Polski. Tom II od połowy XV wieku do r. 1795,* J. Bardach, (red.), Warszawa 1966, s. 143-146, 256-261. Co ciekawe najbardziej szczegółowo wyliczył podatki w dawnej Polsce, a naliczył ich kilkadziesiąt, Konrad Larisch w zupełnie dziś zapomnianej, a zachowującej nadal walor naukowy rozprawce o podskarbim; K. Larisch, *O podskarbich wielkich, ich obowiązkach, i podwładnych aż do roku 1765,* [w:] Biblioteka Warszawska 1845, t. IV, s. 237-278, o podatkach i ich rodzajach, s. 247-251.

[58] *Ibid.,* s. 106-113.

[59] Zob. np. W. Szczuczko, *op.cit.,* s. 26-28, 180. O pożyczkach Jagiellonów, zob. J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 202-211.

[60] Klasycznym przykładem takiej polityki wielkich miast pruskich było w istocie rzeczy kupienie sobie od Zygmunta Augusta wolności wyznaniowej w 1557 r.; T. Glemma, *Stosunki kościelne w Toruniu w stuleciu XVI i XVII na tle dziejów kościelnych Prus Królewskich,* Toruń 1934, s. 56. Z okazji każdej wizyty monarchów w Gdańsku czy Toruniu otrzymywali oni od władz miejskich finansowe „prezenty". I tak np. w czasie pobytu króla w Gdańsku w lutym 1636 r. Gdańszczanie ofiarowali królowi dla załagodzenia pretensji finansowych 800 tys. zł., a wysłannicy królewscy rokujący z rajcami też nie wyszli z pustymi rękoma; w

I te dochody w zasadzie pozostały co do rodzaju niezmienne przez cały okres istnienia prowincji; doszły do nich opłaty za indygenaty, ale te nie dotyczyły skarbu pruskiego; to samo dotyczyło cła generalnego zaliczanego do dochodów niestałych.

Najważniejszym źródłem dochodów były oczywiście podatki[61].

Prusy uchwalały od samego początku istnienia prowincji zasadniczo dwa rodzaje podatków: pobór i akcyzę. Należy przy tym podkreślić, że Prusacy wykazywali zrozumienie dla potrzeb państwa i stany pruskie z reguły wyrażały zgodę na podatki – w XV w. uchwalały je pięciokrotnie[62], a i potem zgoda na podatki była udzielana, choć stale wzrastające żądania monarchów zaczęły budzić sprzeciw[63]. Po dekrecie unifikacyjnym z 1569 r. nastąpił do początku lat 80. okres chwiejnej polityki podatkowej stanów pruskich wynikającej z różnicy stanowisk między szlachtą, a miastami – szlachta nie miała nic przeciwko unifikacji podatkowej z Koroną wynikającej z przepisów dekretu, miasta – przeciwnie – chciały utrzymania odrębności podatkowych. Początkowo wydawało się, że prowincja zostanie przymuszona do przyjęcia systemu podatkowego obowiązującego w Koronie; spotkało się to jednak z powszechnym niemal oporem stanów pruskich, choć ostatecznie pobór został zebrany[64]. Jednak już kolejne łanowe, a zwłaszcza czopowe uchwalone na sejmie w 1570 r. wzbudziło sprzeciw – podatki zbierano aż do 1572 r. Z kolei kiedy na sejmiku w Łasinie, w marcu 1573 r. szlachta zgadzała się na uchwalenie podatków wedle wzorów koronnych, wielkie miasta wyraziły sprzeciw; były gotowe uchwalić akcyzę, ale tylko dla potrzeb krajowych; ostatecznie nie uchwalono nic[65]. Jednkaże kiedy sejm walny uchwalił kolejny pobór łanowy i czopowe, grudziądzki sejmik generalny obradujący w dniach 29 czerwca – 4 lipca 1573 r. nie wyraził nań zgody, ponieważ nie wyrazili na nie zgody ani posłowie szlacheccy ani małe miasta; w razie potrzeby stany „niższe" zgodziły się na podatki, ale

---

lutym 1640 r. w zamian za przekazanie Gdańskowi cła morskiego król dostał 600 tys. zł; w 1647 r. podczas pobytu króla w Toruniu Prusacy zapłacili mu „za królewski trud: 100 tys. zł; zob. A. S. Radziwiłł, *Pamiętnik o dziejach w Polsce,* wyd. A. Przyboś, R. Żelewski, Warszawa 1961, t. 1, s. 509, t. 2, s. 192; t. 3, s. 53, 55. To samo miało miejsce w 1652 r. kiedy król dostał w tajemnicy przed stanami koronnymi 100 tys. zł jako rekompensatę za to, że województwa pruskie nie wzięły udziału w pospolitym ruszeniu, W. Czapliński, *Dwa sejmy w roku 1652,* Wrocław 1955, s. 54.

[61] O rodzajach podatków i taryfach pisze G. Lengnich, *Staats-Recht…,* §§ 90, 91, 92 s. 196-201. O skali zainteresowania tą problematyką świadczy prawie 200 różnych zapisów w aktach sejmikowych, zob. *Inwentarz…,* p. 1332-1522, s. 157-175.

[62] J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 118-133.

[63] *Ibid.,* s. 144, 147, 149-150

[64] Charakterystyka poboru, R. Rybarski, *op.cit.,* s. 100-106

[65] APGd. 300.29/22, reces sejmiku, k. 297-307v. Instrukcja szlachty chełmińskiej zgadzającej się na pobory *wedlie ustawy coronnei,* T. Glemma, *Piotr Kostka. Lata młodzieńcze i działalność polityczna 1532-1595,* Toruń 1959, s. 268.

dla prowincji i nie na pobór, ale na tradycyjną akcyzę. W końcu uchwalono akcyzę, ale Toruń i Elbląg uzależniły jej pobór od zgody na nią nieobecnego na obradach Gdańska oraz duchowieństwa[66]. Ostatecznie, po pojednaniu się króla Stefana Batorego z Gdańskiem stanowisko miast zwyciężyło i prowincja pozostała przy dotychczasowych zasadach uchwalania i wybierania podatków[67]. (

W rezultacie w Prusach Królewskich płacono nieco inne podatki – szlachta pozostała przy poborze łanowym, miasta zaś przy akcyzie od trunków i szosie. Pozostałe podatki miały znacznie mniejsze znaczenie, ale i tu starały się stany pruskie zaznaczyć swą odrębność[68].

Pobór (*Hufen-Geld, Hufenschoss, Contributiones agrariae*) był bezpośrednim podatkiem gruntowym płaconym od łana w zasadzie przez wszystkich mieszkańców wsi, jego wielkość była więc uzależniona od liczby posiadanych łanów. Płacili go właściciele ziemscy od czynszów tak z folwarków, jak i od tych płaconych przez kmieci, płacili więc także kmiecie; szlachta zagonowa nie posiadająca chłopów płaciła zawsze połowę stawki. Łanowe płaciła także pozostała ludność wiejska nie posiadająca, ani nie uprawiająca ziemi – tu opodatkowaniu podlegały jej źródła utrzymania – dotyczyło to np. wiejskich handlarzy, smolarzy, czy owczarzy, podatkiem tym obciążano nawet pokątnych wiejskich gorzelników. Normalna stawka wynosiła 10%, ale zdarzały się i wyższe, czasami też stawki różnicowano, co zaznaczano zawsze w kontrybucyjnych *laudach*. Zróżnicowane stawki występowały też w każdej z grup zawodowych, a nawet w obrębie tej samej grupy zawodowej. Miejskie posiadłości ziemskie były od poboru zwolnione, chyba że dzierżono je na prawie rycerskim[69].

Akcyza występowała w miastach pruskich zamiennie z szosem, czyli podatkiem pobieranym na podstawie szacunkowej wartości dóbr ruchomych i nieruchomych. Obciążano nią wyszczególniane w uniwersałach poborowych towary – z reguły piwo, miód czy ryby. Czasami odrębną akcyzą obarczano towary wywożone morzem (przede wszystkim zboża) i odrębną produkty przywożone (wina, miód pitny). Ten podatek

---

[66] APGd., 300.29/22, reces sejmiku, k. 338-351; *Accisa simplicis,* Bibl. PAN Gd., MS 1229, k. 7v-8

[67] Zob. Ch.A. Schierling, *Der wespreußische Ständestaat 1570-1586,* Marburg/Lahn 1966, s. 43-45, 199-213. Nie wiadomo na jakiej podstawie J. Małłek powołując się na wymienioną tu autorkę oraz pracę T. Glemmy poświęconą Piotrowi Kostce wysnuł wniosek jakoby Prusy Królewskie przyjęły w 1581 r. polski system podatkowy; J. Małłek, *Dwie części Prus,* Olsztyn 1987, s. 79. Por. T. Glemma, *Piotr Kostka…*, s. 154, 157-158, 162-167, 171-181, 196, 205-206

[68] R. Rybarski twierdzi jednak, że także w innych częściach Korony uchwalano różne oryginalne podatki; R. Rybarski, *op.cit.,* s. 97.

[69] G. Langnich, *Heutiger Zustand…*, § 64, s. 40-41.

obciążał w zasadzie miasta. Drugi rodzaj akcyzy stanowiący poważny dochód to akcyza obciążająca wszystkich konsumentów i płacona zazwyczaj od słodu, czasami też od piwa, wina, czy wódki.

Do końca XVI w. stosunek wysokości uchwalanego poboru łanowego do akcyzy wynosił 1 : 1, następnie - 1 : 2. Proporcje te utrzymały się przez całe następne stulecie aż do 1717 r.[70] Oczywiście od tej reguły były liczne wyjątki, głównie na skutek protestów wielkich miast, które chciały powrotu do stanu z XVI w., i tak w latach 1612-1614 uchwalano tyle samo poborów co akcyz, w 1638 r. uchwalono 2 pobory i 3 akcyzy, w 1649 r. – 3 pobory i 4 akcyzy, a w 1650 r. – 1 pobór i 1,5 akcyzy[71]. Po reformach podatkowych sejmu niemego, którym Prusy się podporządkowały, sprawy podatkowe wyraźnie przestały być kością niezgody tak w łonie samych stanów pruskich, jak i w ich stosunkach z Koroną[72]

Część ludności, która nie posiadała i nie użytkowała własnych gruntów płaciła pogłówne, niezamożna szlachta płaciła czynsz od pługa, były też podatki od kamieni młyńskich, czy od znaku propinacyjnego płaconego przez szynkarzy[73].

Czasami stany uchwalały też podatek gruntowy, albo jako podatek uzupełniający, albo jako samodzielny w miejsce poboru. Obciążał on wszystkie grunty, a więc także królewskie, duchowne i miejskie, i wynosił z reguły 10 gr. od łana; obciążano nim także łany puste, ale tu stawką w wysokości 50%[74].

Kiedy uchwalano dla wsi podatek gruntowy miasta obciążano szosem, czyli podatkiem majątkowym od nieruchomości i ruchomości. Podatnicy sami szacowali wielkość swego majątku potwierdzając prawdziwość oświadczenia przysięgą własną (do opodatkowania nie wliczano sprzętu domowego, odzieży, kobiecych ozdób itp.).

---

[70] Zob. S. Achremczyk, *Reprezentacja stanowa…,* s. 205-207.
[71] G. Lengnich, *Heutiger Zustand…,* §§ 65 i 69, s. 41, 44.
[72] S. Achremczyk, *Reprezentacja stanowa….,* s. 209-210.
[73] Np. na sejmiku grudziądzkim 3 maja 1634 r. chłopi pracujący poza swymi wsiami i robotnicy najemni mieli zapłacić 2 guldeny od osoby, ważący piwo w majątkach szlacheckich mieli zapłacić 10 guldenów od kotła; APTor. VII/27a, wyciąg z recesu, s. 57-66. *Laudum* kontrybucyjne, Bibl.Czart. rkps 976, s. 185-188. Podobnie było na sejmiku grudziądzkim 2 maja 1643 r – tu zwiększono podatek dla ważących piwo do 16 guldenów, rybacy mieli zapłacić pół guldena, zob. *Laudum* kontrybucyjne, Bibl.Czart. rkps 976, s. 444-449. Obie wspomniane tu uchwały odwoływały się w sprawach podatkowych innych grup ludności do *laudum* z 1612 r.; zob. *Laudum Cotributionis* tegoż sejmiku, Bibl.Czaret. rkps. 975, s. 250-256. Por. R. Rybarski, *op.cit.,* 111-112.
[74] Zob. G. Lengnich, *Staats-Recht…,* § 93, s. 202.

Zdarzały się też podatki oryginalne, uchwalane wyjątkowo, np. w 1655 r. szlachta zamiast poboru uchwaliła rogowe (*Horn-Geld*), które równało się 3 poborom[75].

Natomiast podatki „polskie" zostały odrzucone[76]. Początkowo nie sprawiało to dużej różnicy, ale zmieniło się to w 1629 r., kiedy uchwalono w Koronie po raz pierwszy podymne, czyli podatek płacony nie od areału lecz od liczby „dymów" we wsiach i miastach[77]. Podymne wyparło wkrótce podatek łanowy, ale w Prusach Królewskich go nie przyjęto i nadal płacono pobór łanowy. Nie przyjęto też czopowego i szelężnego.

Zdarzały się oczywiście odstępstwa od tej konsekwentnej polityki stanów pruskich, czego skrupulatnie pilnowały wielkie miasta. Kilkakrotnie posłowie pruscy przyjęli uniwersały podatkowe już na sejmie walnym nie biorąc ich „do braci", miało to miejsce np. w 1662 r.[78] Zdarzało się też przyjęcie pogłównego generalnego (uchwalono je np. w latach 1590, 1662, 1674, 1676 i 1700[79]), ale zasadniczo polityka podatkowa stanów pruskich pozostawała bez zmian.

Poza wspomnianymi wyżej podatkami zainteresowanie stanów pruskich budziło jeszcze kilka rodzajów obciążeń finansowych mieszkańców prowincji.

Największe zainteresowanie i jednocześnie największe kontrowersje wzbudzały cła[80]. Znajdowały się one poza zasięgiem kompetencji stanów pruskich, nie one je ustalały i nimi administrowały. Tym niemniej były nimi obciążone zwłaszcza miasta, a czasami wszyscy mieszkańcy. Kontrowersje w tym względzie wynikały z interpretacji zawartej w przywilejach pruskich wolności celnej prowincji. Prusacy, zwłaszcza wielkie miasta interpretowały ten przywilej, jako zwolnienie od opłat celnych w całej Rzeczypospolitej, administracja celna była przeciwnego zdania[81]. Ponadto, mimo oporu Gdańska monarchowie przy poparciu stanów koronnych usiłowali wprowadzać cła morskie. Sprawy ceł pojawiają się niemal w każdej instrukcji sejmiku dla posłów pruskich na sejm walny czy też w odpowiedziach legatowi królewskiemu. Największy

[75] O rogowym jako o podatku wojewódzkim pisze R. Rybarski, *op.cit.,* s. 110-111. Były one jednak uchwalane później niż w Prusach.
[76] Zob. G. Lengnich, *Staats-Recht…,* § 94, s. 203-205.
[77] O podymnym w Koronie i na Litwie, zob. R. Rybarski, *op.cit.,* s. 114-123.
[78] Por. S.Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 197-200.
[79] G. Lengnich, *Heutige Zustand…,* § 67, s. 42; S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 193-194
[80] O cłach ogólnie, R. Rybarski, *op.cit.,* s. 284-313. O cłach w Prusach pisze obszernie Lengnich, G. Lengnich, *Staats-Recht…,* § 99, s. 213-220.
[81] Obszerną argumentację stanów pruskich, a w istocie Gdańska przedstawił G. Lengnich, *Heutiger Zustand…,* § 72, s. 45-47.

opór budziło cło w Fordonie[82], Dybowie[83], Białej Górze k. Sztumu[84], Krobi (pow. gostyniński)[85] i w kilku innych miejscach[86]; protestowano zwłaszcza przeciwko opodatkowaniu wwożenia soli zamorskiej[87]; potężne kontrowersje budziło cło morskie[88]; sejmik grudziądzki 30-31 stycznia 1614 r. w Grudziądzu wysłał do poborców celnych w Koronie pismo zastrzegające, że mieszkańcy Prus Królewskich są zobowiązani tylko do płacenia dawnych ceł, ale nie nowych[89]. Spór o cła między miastami i szlachtą doprowadził do zerwania przez wielkie miasta sejmiku grudziądzkiego 15 września 1639 r.[90] Monarchowie często sugerowali miastom pruskim, że są gotowi do likwidowania rozmaitych ceł w zamian za gotówkę[91]. Jednolite stanowisko miast i szlachty dotyczyło natomiast cła generalnego – wszyscy Prusacy byli mu przeciwni[92].

Po 1563 r. królewszczyzny, także w Prusach, obciążone zostały kwartą[93]. Problematyka obciążeń z tego tytuły znajdowała się w zasadzie poza zainteresowaniem stanów pruskich, ponieważ posiadacze dóbr królewskich mieli obowiązek sami odwozić do Rawy, uchylanie się od tego podatku groziło utratą dzierżonego majątku[94].

Obciążenia finansowe na rzecz wojska to m.in. hiberna[95]. Obciążenia te wykraczają poza samą hibernę, występowały bowiem już wcześniej[96]. Po wprowadzeniu

---

[82] Zob. np. uwagi na sejmiku świętostanisławowskim w Malborku w 1608 r., APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 225. *Inwentarz…,* p. 3883-3886, 3888-3899, 3912-3914, 3918, 3922-3928, s. 405-409.
[83] Zob. np. uwagi na sejmiku świętomichalskim w Toruniu 1607 r., APTor. VII/21, reces sejmiku, s. 255-266. *Inwentarz…,* p. 3882, 3884, 3887-3892, 3900-3921, 3925, s. 405-409.
[84] Zob. *Inwentarz…,* p. 3929, s. 409.
[85] *Ibid.,* p. 3927, s. 409.
[86] *Ibid.,* p. 3884, 3888, 3927, 3928, s. 405, 409.
[87] Zob. np. poufna audiencja posłów pruskich u króla w 1634 r.; APTor. VII/27a, wyciąg z recesu, s. 113-124. *Inwentarz…,* p. 3650-3679, s.382-384.
[88] Zob. np. odpowiedź legatowi królewskiemu na sejmiku 3-5 sierpnia 1637 r.; Bibl.Czart. rkps 976, s. 318-326. Spór o cła morskie stanowiły przedmiot gorących sporów na sejmiku grudziądzkim 21-23 lutego 1638 r. – miasta były zdecydowanie przeciw, pozostali senatorowie i szlachta – za; podobnie było na następnym sejmiku w Malborku w czerwcu tegoż roku; APTor. VII/ 27a, wyciągi z recesów, s. 228-245, 262-263
[89] Bibl.Czart. rkps 975, s. 317. Zob. *Inwentarz…*, p. 3935-3943, s. 409-410
[90] APGd. 300.29/241, *Nuclei recessum,* k.289
[91] Np. takie stanowisko prezentował legat królewski na sejmiku w Chełmnie w czerwcu 1591 r., APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 180-181.
[92] O cłach w 2. poł. XVII w., zob. S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 249-251, 291; zob. też tenże, *Reprezentacja stanowa…,* s. 210-212.
[93] O kwarcie ogólnie, zob, R. Rybarski, *op.cit.,* s. 157-172.
[94] *Volumina Legum,* wyd. J. Ohryzko, Petersburg 1859, t. IV, *Umocnienie warunku o kwarcie,*s. 431 (f. 915).
[95] O hibernie w ogóle, R. Rybarski, *op.cit.,* s. 124-156. Na temat hiberny w Prusach Królewskich i – odrębnie – na Warmii w 2. poł. XVII w.. pisze obszernie S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 210-213, 220-222 i podaje tam w przypisach źródła i literaturę.
[96] Na sejmiku w Malborku 15-16 lipca 1613 r. sejmik wyznaczył specjalnych komisarzy wojennych dla zaspokojenia potrzeb wojska; APGd. 300.29/237, Excerptas Lengnicha, k, 236-237. Sprawa kontrybucji podatkowych na wojsko koronne była jednym z głównych tematów obrad sejmiku grudziądzkiego 21-23

w 1649 r. hiberny, jako stałego podatku, który obciążał dobra królewskie i duchowne, do jej zbierania został zobowiązany skarb pruski – wnosili go poborcy, a podskarbi rozliczał się w komisjach do spraw rozdziału hiberny Na zasady płacenia hiberny duży wpływ miał sejmik generalny, bo to na nim rozkładano ją na poszczególne królewszczyzny i miasta. Sumy nakładane na prowincję zaczęły od lat 70. XVII w. budzić coraz większy sprzeciw[97]

Podkreślić należy, że żadnych dochodów nie przynosiło pogłówne żydowskie, bo na terenie prowincji Żydzi mogli tylko okazjonalnie handlować, nie wolno im było natomiast tu się osiedlać[98].

SPOSÓB UCHWALANIA PODATKÓW W PROWINCJI

Decyzje podatkowe nie zapadały tak jak w Koronie na sejmikach partykularnych, ale na sejmiku generalnym prowincji. W początkowym okresie, kiedy zarząd prowincji spoczywał *de facto* w rękach Rady Pruskiej dla uchwalenia podatków zwoływała ona zjazdy stanów, na których, obok członków Rady, zjawiali się przedstawiciele szlachty, wielkich klasztorów – Oliwy i Pelplina, reprezentanci małych miasteczek[99], a początkowo także przysięgli z Żuław[100].

Po ukształtowaniu się w latach 30. XVI stulecia sejmiku generalnego, to on decydował o uchwaleniu podatków. Początkowo i tak decyzje podatkowe podejmował Senat, ale z biegiem lat wzrastała pozycja szlachty pruskiej, a przy okazji także małych miasteczek – szlachta chciała się uniezależnić do oligarchów pruskich, a małe miasteczka od miast wielkich. Równowagę osiągnięto po unii lubelskiej w 1569 r., która w zasadzie utrzymała się do końca istnienia prowincji, z wyjątkiem małych miasteczek,

lutego 1638 r.; APTor. VII/27a, wyciąg z recesu, s. 228-245; o zapłacie wojsku koronnemu dyskutowano też na sejmiku w Malborku w maju 1642 r., APGd. 300.29/124, reces sejmiku, k. 320-325.

[97] Np. sejmik malborski 20 stycznie 1685 r. protestuje przeciwko lwowskiej komisji, która uzurpowała sobie prawo rozdziału „chleba zimowego" w nielegalnej wysokości, takiej hiberny nikt nie ma płacić. Zob. R. Rybarski, *op.cit.,* s. 132-133.

[98] Zob. np. sejmik świetomichalski 16161 r, i podjętą tam uchwałę; Bibl. Czart., rkps 975, *Laudum reassumptionis Edicti contra Judeos,* s. 366-367. *Lauda* przeciwko Żydom, *Inwentarz…,* p. 2337-2354, s. 261-263.

[99] Po uchwaleniu propozycji podatkowych miasta miały 8 dni na uzgodnienia; w miastach większych zgodę na podatki musiało wyrazić pospólstwo. Podatki zbierali członkowie rady miejskiej i przechowywali je w ratuszu, zob. K. Górski, *Rozwój życia stanowego…,* s. 137-138

[100] *Historia Pomorza…,* s. 48-49. Na Żuławach przysięgli zbierali podatki z udziałem notariusza królewskiego; K. Górski, *Rozwój życia stanowego…,* s.138.

które straciły swą podmiotowość w połowie XVII stulecia; ostatecznie potwierdziło to ich usuniecie z obrad sejmiku w 1662 r.

Sejmik wyznaczał też poborców podatkowych (*exactores*) i ich uposażenia, komisarzy poborowych oraz pruskich sędziów skarbowych i deputatów do Trybunału Radomskiego (o czym wspomniano wyżej), kontrolował i sądził za nadużycia dzierżawców podatków (*retentores*), zajmował się też sprawami wyszynku w miastach, rozpisywał pożyczki na potrzeby prowincji, wreszcie miał prawo zwolnienia z podatków[101]. W rezultacie sejmik generalny przejął ustawodawstwo podatkowe, stworzył administrację skarbową i własne organy kontrolne. Była to zresztą cecha, która w połowie XVII w., w podobnym wymiarze, występowała też w innych ziemiach Rzeczypospolitej.

W wewnętrznej polityce podatkowej *modus vivendi* wypracowano w zasadzie w latach 70. XVI stulecia. System był wysoce skomplikowany, ale jednocześnie elastyczny. Podatki uchwalano więc na forum sejmiku generalnego - podatki osobno deklarowała szlachta, osobno wielkie i małe miasta pruskie; należałoby jeszcze dodać do tego, że odrębnościami podatkowymi cieszyła się także biskupia Warmia, a na jej wzór – biskupstwo chełmińskie. Wśród szlachty każde województwo mogło przyjąć inny rodzaj podatków i różne ich wielkości[102], to samo dotyczyło każdego wielkiego miasta, a także małych miasteczek i obu biskupów[103]. Co więcej, każda z tych grup mogła uchwalić podatki na własne potrzeby[104], mogła też, mimo uchwalenia kontrybucji, wziąć je „do

[101] Na sejmikach grudziądzkich w 1634 r. zwolniono z podatków całe województwo malborskie; APTor. VII/27a, wyciąg z recesów, s. 57-66, 77-84. Zob. też np. *Laudum Libertationis ab Undecym Accisis Domini Joannie Hövelii* sejmiku grudziądzkiego 23 października 1679; Bibl. Czart. rkps 987, s. 821-822 czy *Laudum libertationis ab Agrariis, Bonorum Szynwezy et Minięta mediante Iuramento* sejmiku grudziądzkiego 23 sierpnia 1692; Bibl. Czart. rkps 979, s. 376.

[102] Tak było np. na sejmiku malborskim 15 lipca 1613 r.; APTor. VII/21, reces sejmiku, s. 875-887; także na sejmiku świętomichalskim w Toruniu 1616 r., zob. odpowiedź legatowi królewskiemu, Bibl. Czart. rkps. 975, s. 361-365; *Inwentarz...,* p.1421, s. 164; także na poświęconym niemal w całości sprawom podatkowym sejmiku toruńskim 8-10 maja 1621 r.; APGd. 300.29/96, reces sejmiku, k. 99-110. Zaległości podatkowe województwa chełmińskiego, które wzięło pobory „do domu", a następnie nie wywiązało się ze zobowiązań były jedną z przyczyn zerwania sejmiku w Malborku 3 sierpnia 1637 r.; APTor. VII/27a, wyciąg z recesu, s. 193-212. Z kolei na sejmiku w Chełmnie w sierpniu 1660 r. województwo pomorskie chciało płacić pobory, a chełmińskie – akcyzę; dyskusja na tematy podatkowe; APGd. 300.29/150, reces sejmiku, k. 189-199.

[103] Np. w lipcu 1633 r. zobowiązano biskupstwo warmińskie do przedłożenia sprawozdania z wykonania poprzedniego podatku, z którego resztę winno wpłacić podskarbiemu pruskiemu; na grudziądzkim sejmiku 24 kwietnia 1635 r. nieobecny biskup warmiński zadeklarował przyłączenie się do uchwał podatkowych, ale dopiero po zabezpieczeniu Warmii załogami wojskowymi i wojennymi materiałami, APTor. VII/27a, wyciągi z recesów, s. 31-42, 105-112.

[104] Np. na sejmu elbląskim 16 sierpnia 1593, szlachta gwałtownie sprzeciwiła się uchwalonej na odrębnym posiedzeniu małych miasteczek na ich własne potrzeby akcyzie piwnej; APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k 191.

domu" i zaakceptować ich wysokość w późniejszym terminie[105]. Zauważmy także, że o polityce podatkowej wielkich miast decydował z reguły Gdańsk, który najczęściej starał się ograniczać własne zobowiązania podatkowe oraz – częściowo – Toruń; Elbląg zachowywał się przeważnie biernie. Z kolei wśród szlachty największą samodzielność wykazywała najbardziej związana ze szlachtą koronną szlachta chełmińska, najmniej samodzielna była szlachta pomorska.

Oczywiście konieczność wyrażania zgody na zobowiązania podatkowe w tak skomplikowany sposób utrudniała osiągnięcie pozytywnego końcowego rezultatu w postaci uchwalenia kontrybucji, a następnie ściągnięcia, zgodnie z jej treścią, w przepisanym terminie podatków. Kontrowersje prowadziły w konsekwencji bądź do nieuchwalenia podatków w ogóle, bądź do niedojścia lub nawet do zerwania sejmiku. I tak np. na sejmiku malborskim 20 lipca 1593 r. posłowie nie chcąc uchwalić kontrybucji zasłonili się brakiem pełnomocnictw i obrady limitowano[106], z powodu rozbieżności w sprawach podatkowych limitowano też sejmik świętostanisławowski 1610 r.[107] na sejmiku grudziądzkim 19 maja 1631 r. stany rozeszły się z niczym ponieważ miasta zgodziły się na akcyzę, ale tylko jeżeli zostanie ona zużyta na pruskie fortyfikacje[108], z powodu sporów podatkowych limitowany został sejmik malborski na św. Stanisława 1610 r.[109], a zerwane zostały styczniowy sejmik grudziądzki 1643 r.[110] oraz październikowy sejmik grudziądzki 1649 r.[111]

Dodatkowe spory budziła sytuacja, dość rzadka co prawda, kiedy na sejmie walnym reprezentacja Prusaków (a więc bez miast) wyraziła zgodę na przyjęcie zobowiązań podatkowych już na sejmie walnym. Z tego powodu zakończył się bezowocnie sejmik grudziądzki 15 czerwca 1590 r.[112]. Także na sejmiku grudziądzkim 13 maja 1632 r. przyjęcie przez szlachtę na sejmie walnym podymnego doprowadziło do

[105] Tak było np. na sejmiku grudziądzkim 3 czerwca 1597 r.; APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 205; tak było też na sejmiku chełmińskim 8 grudnia 1608 r., APGd. 300.29/241, *Nuclei recessum,* k. 14v; protestacja Grzegorza Kostki z województwa malborskiego i Ludwika Mortęskiego z województwa pomorskiego przeciwko Maciejowi Konopackiemu z województwa chełmińskiego; Bibl.Czart. rkps 975, s. 183-184.
[106] APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 190.
[107] *Ibid.,* k. 277-278,; Bibl. Czart. rkps 975, *Litera ut Teloneatores Cotributionem vulgo Pobor dictam a Mercatoribus Terr. Pruss. in Polonia non exigant,* k. 216-217.
[108] Zob. APGd. 300.29/242, *Nuclei recessum,* k. 77.
[109] APTor. VII/21, reces sejmiku, s. 396-428.
[110] APGd. 300.29/125, reces sejmiku, k. 18-23.
[111] APGd. 300.29/133, reces sejmiku, k. 140-141; por. Ł. Częścik, *Sejm warszawski 1649/1650 roku,* Wrocław 1978, s. 36-38.
[112] APGd. 300.29/47 reces sejmiku, k. 140-146.

rozdwojenia sejmiku, protestacji, reprotestacji i w rezultacie limity obrad[113], z tego powody zerwany został też styczniowy sejmik grudziądzki 1643 r.[114]

Specyfiką pruską była jurysdykcja sądów wojewodów (grodzkich) w szeroko pojętych sprawach podatkowych. Obejmowała ona zarówno odpowiedzialność poborców za nieuregulowanie należności skarbowi pruskiemu, jak i odpowiedzialność dłużników- tak szlachty, jak i duchowieństwa - z tytułu zaległości podatkowych. Wojewodowie mieli obowiązek wszczynania postępowania w tych sprawach z urzędu i egzekwowania wyroków zbrojną ręką - w charakterze delatorów występowali poborcy podatkowi. Od sejmiku grudziądzkiego z 11-12 stycznia 1612 r. i uchwalonego tam *laudum*[115]. Kolejne uchwały coraz bardziej szczegółowo regulowały (i zaostrzały) przepisy dotyczące zaległości podatkowych i nierzetelnych poborców[116].

[113] APGd. 300.29/111, reces sejmiku, k. 308-326.

[114] Zob. przypis 110.

[115] Zob. AP Gd. 300.29/237, *Excerpta* Lengnicha, k. 231-232; *Laudum Contributionis,* Biblioteka Czartoryskich (cyt. dalej: Bibl. Czart.), rkps 975, s. 250-256.

[116] Zob. *Inwentarz…,* p. 3603-3631, s. 377-379. Np. malborski sąd wojewody na rokach sądowych 7 X 1633 r. rozpatrywał 54 sprawy. W pierwszych 26 sprawach delatorem był poborca podatkowy Fabian Milewski, który oskarżył posiadaczy majątków obejmujących całe klucze dóbr, w tym starostwa i majątki należące do kościelnych osób prawnych o zaleganie z należnościami za 1633 r. Następnie instygator zamkowy oskarżył 28 posiadaczy majątków o uchylenie się od zapłacenia podatków za 1630 r.. We wszystkich tych sprawach sąd wysłuchał woźnego z obdukcji majątków, a w niektórych przypadkach słuchał także świadków (także chłopów a nawet parobków), po czym zwalniał je wszystkie z kontrybucji, uzasadniając wyrok uwalniający zniszczeniem tychże majątków w czasie wojen szwedzkich;. Co ciekawe, wśród majątków zwolnionych z kontrybucji były też majątki samego wojewody, który w ten sposób stał się sędzią we własnej sprawie. Na koniec sesji sądowej wojewoda wydał wyrok uwalniający wszystkie te majątki z podatków także za lata 1631-1632. W uzasadnieniu wyroku wojewoda powołał się na brak zgody posłów malborskich na pobór w 1631 r. (co było prawdą) oraz na decyzję sejmiku z 1632 r. niewyrażającą zgody na kontrybucję za rok 1632 (co było nieprawdą). W ten sposób została zwolniona z podatków za 3 lata większość posiadłości ziemskich w województwie malborskim, gdzie dominowała bogata szlachta; APGd. *Akta sądu grodzkiego w Dzierzgoniu,* I.14/1, k. 44-49. Zob. też APGd, 300.29/37, *Excerpta* Lengnicha, k. 282v-283v; *Laudum Contributionis,* Bibl. Czart., rkps 976, s. 109-111; APGd. 300.29/111, reces sejmiku, k. 363-404, *Laudum Contributionis,* Bibl. Czart., rkps 976, s. 142-145.

Z kolei sejmik malborski 19 XII 1652 r. nakazał poborcom podatkowym z powiatu tczewskiego i gdańskiego wniesienie pozwów do sądu wojewody pomorskiego (grodzkiego) przeciwko tamtejszym dzierżawcom dóbr ziemskich o zapłacenie akcyzy z tytułu warzenia piwa, zob. *Assecuratio ratione provisionis,* Bibl. Czart., rkps 977, s. 231-232. Sąd akcyzę zasądził. Większość tych dóbr należała do biskupa kujawskiego, który apelował do Trybunału Koronnego i uzyskał uchylenie wyroku. Pozostali pozwani, w tym głównie zamieszkali na Żuławach Szkoci akcyzę zapłacili, ponieważ koszty apelacji (100 dukatów) przekraczały ich możliwości finansowe; APGd., 300.29/238 *Excerpta* Lengnicha, k. 32 v-33. Por. Z. Naworski, *Szlachecki…,* s. 139, przyp. 159; 143-144.

STOSUNKI PROWINCJI Z KORONĄ NA TLE PODATKOWYM

Ponieważ Prusy Królewskie były najbogatszą prowincją Korony, a miasta pruskie, zwłaszcza Gdańsk, Toruń i Elbląg należały do największych i najbardziej zamożnych, monarchowie corocznie zwracali się do stanów pruskich o nowe podatki. Od samego początku stany pruskie zrozumiały, że zgodę na podatki można uzależnić od rozmaitych żądań i postulatów, z których na pierwszym miejscu zawsze znajdowała się obrona praw i przywilejów prowincji interpretowana przez Prusaków bardzo szeroko. Ponadto niemal każda uchwała podatkowa opatrzona jest żądaniem, aby zebrane podatki były obracane przede wszystkim na potrzeby prowincji. Dodajmy jednak, że mimo ciągłych utyskiwań i narzekań prowincja nie uchylała się od płacenia podatków, a wpływy z prowincji stanowiły znaczny procent ogółu dochodów skarbu królewskiego i pospolitego.

Jak kilkakrotnie zostało podkreślone, w Prusach Królewskich, podobnie jak w Koronie, zgodę na podatki musiały wyrazić stany. Cechą charakterystyczną systemu podatkowego prowincji wynikającą z jej specjalnego statusu była zasada, że Prusy nie były związane uchwałami podatkowymi sejmu walnego i to zarówno co do ich wysokości jak i rodzaju obciążeń fiskalnych. W rezultacie każda zgoda na podatki, ich rodzaj i wysokość była z reguły uzależniona od spełnienia przez monarchę rozmaitych warunków i postulatów przedstawianych przez stany pruskie[117]. Taka praktyka wykształciła się stopniowo w końcu XVI i początkach XVII stulecia. Prowincja niezmiennie nie godziła się na podporządkowanie własnego systemu podatkowego ogólnemu systemowi Korony. Prusacy zawsze stali na stanowisku, że obowiązują ich wyłącznie podatki uchwalane w ich własnym gronie, czyli *laudami* pruskiego sejmiku generalnego, a opłaty wnoszone do skarbu Rzeczypospolitej wynikają z ich dobrej woli. Stanowisko to prezentowały wszystkie stany pruskie jednolicie i to, mimo wielu wewnętrznych konfliktów i sprzecznych interesów[118]. Posłowie pruscy nie mieli więc upoważnienia do uchwalania podatków na sejmie walnym i uchwały poborowe brali „do

[117] Szczegółowo omawia te kwestie J. Deresiewicz, *op.cit.,* s. 114-194.

[118] Klasycznym tego przykładem jest pismo sejmiku świętomichalskiego 1609 r., w którym Prusacy podnosili, że pobór w zasadzie nie należy do skarbu Rzeczypospolitej tylko do skarbu pruskiego, podobne pisma sformułował sejmik grudziądzki 10 stycznia 1612 r.; Bibl. Czart. rkps. 971, s. 211-212; rkps 975, s. 249-250.

braci", ale *sine ulla assecuratione,* czyli bez żadnych gwarancji, że generał pruski te podatki zaakceptuje[119].

Dodajmy, że od czasów królów elekcyjnych także posłowie innych ziem Rzeczypospolitej coraz częściej brali podatki uchwalane na sejmie „do braci" oraz uchwalali podatki wojewódzkie na własne cele[120]. W przeciwieństwie do Prus Królewskich nie oznaczało to jednak samodzielności skarbowej, ani możliwości odmowy uchwalonych przez sejm walny podatków.

Początkowo wydawało się jednak, że prowincja zostanie w dziedzinie podatków podporządkowana zasadom obowiązującym w Koronie. Jak wspomniano wyżej, mimo oporu w konsekwencji wydania dekretu w 1569 r. na terenie prowincji został zebrany pobór. Jednak już na kolejne łanowe i czopowe zgody nie wyrażano, bo taki sam podatek, uchwalony wiosną 1573 r. na generale posejmowym w Grudziądzu 29 czerwca 1573 r., został odrzucony w tej postaci – czopowe uznano za podatek sprzeczny z prawami krajowymi i uchwalono zamiast niego tradycyjną roczną akcyzę w wysokości 2 szelągów od korca, licząc od św. Jakuba (25 lipca) 1573 r.[121]

Niezależnie od akceptacji przez stany pruskie żądań monarchów dotyczących podatków oraz – z kolei – ich obietnic, że uchwały podatkowe będą przyjmowane na posejmowych generałach pruskich, na sejmie warszawskim 1593 r. wciągnięto Prusy do polskiego uniwersału kontrybucji – wobec podjętej przez sejm decyzji o sfinansowaniu wyjazdu króla do Szwecji w wysokości 300 tys. zł. na Prusy nałożono kwotę 80 tys. zł. Na posejmowym sejmiku generalnym w Elblągu 16 sierpnia 1593 r. Prusacy uzależnili zgodę na podatek od zaprzestania łamania przywilejów pruskich, a senat podkreślił, że prowincja powinna sporządzać własne uniwersały kontrybucyjne. Ostatecznie uchwalono podwójna akcyzę oraz pobór łanowy w wysokości 20 gr. od łanu wedle uniwersału uchwalonego na generale w Chełmnie w 1591 r.[122]

W 1629 r. uchwalono w Koronie po raz pierwszy podymne, czyli podatek płacony nie od areału lecz od liczby „dymów" we wsiach i miastach, które wyparło wkrótce podatek łanowy. W Prusach Królewskich problem podymnego wzbudzał przez kilka

---

[119] Przykładem są tu uniwersały poborowe sejmów walnych z różnych lat; *VL,* t. 2, s. 1574, 1592, 1657, 1694, t. 3, s. 348, 357, 409, 485, 487-488. Dodajmy jednak, że zdarzały się też przypadki przyjmowania zobowiązań podatkowych już na sejmie walnym, jak to np. miało miejsce w latach 1590, 1632, czy 1643.

[120] Zob. A. Pawiński, *Rządy sejmikowe w Polsce 1572-1795 na tle stosunków województw kujawskich,* Warszawa 1978, s. 193-194; S. Piotrowski, *Uchwały podatkowe sejmiku generalnego wiszeńskiego 1572-1772,* Lwów 1932, *passim;* J. Włodarczyk, *Sejmiki łęczyckie,* Łódź 1973, s. 272-280.

[121] Zob. przypis 66.

[122] Szeroko na ten temat pisze G. Lengnich, *Staats-Recht…,* § § 88, 89 s. 187-196..

następnych lat kontrowersje, szlachta, zwłaszcza chełmińska, chciała go przyjąć, zdecydowanie przeciwne były wielkie miasta[123]. Ostatecznie go nie przyjęto i nadal płacono pobór łanowy.

Na sejmiku świętostanisławowskim malborskim w 1588 r. uznano, że uchwalone na sejmie walnym podatki nie obowiązują, bo przedstawiciele Prus nie byli na nim obecni[124]. Dnia 3 sierpnia 1637 r. na sejmiku malborskim szlachta uznała się za zwolnioną od podatków, ponieważ na poprzedzających sejmik obradach sejmu walnego mówiono o czopowym, a nie o poborach; w tej sytuacji odmówiły płacenia podatków także miasta; sejmik zakończył się bezowocnie[125]. Na sejmiku grudziądzkim 12 października 1650 r. stany odmówiły płacenia hiberny, jako „podatku polskiego"[126]

W polityce podatkowej prowincja wykazywała dużą samodzielność także w odniesieniu do wysokości obciążeń fiskalnych, w rezultacie *lauda* kontrybucyjne z reguły ustalały sumy niższe niż te przyjęte przez sejm walny, co powodowało powstawania zaległości podatkowych i reakcję Trybunału Radomskiego. Wykazywali Prusacy w tym względzie dość dużą elastyczność, np. odmawiali uchwalenia poborów w ogóle zasłaniając się brakiem pełnomocnictw[127]. Z kolei na sejmiku malborskim 11 września 1607 r. uchwalone podatki tylko w części miały być przekazane do skarbu koronnego, pozostała kwota miała zostać złożona u podskarbiego pruskiego i wykorzystana na własne potrzeby[128].

Na sejmiku w Grudziądzu 28 stycznia 1642 r. podczas dyskusji dotyczącej spraw podatkowych Prusacy stanęli na stanowisku, że nie mają obowiązku płacenia podatków na równi z Polakami, ponieważ różnią się w sposobie opodatkowywania, że za panowania Zygmunta III płacili różne kwoty, raz więcej innym razem mniej niż Polacy i należałoby uzgodnić, czy w ogóle mają jakieś zaległości[129] .

Powołanie w 1591 r. komisji skarbowej w Radomiu, przekształconej w 1613 r. w Trybunał Skarbowy stało się kolejnym zarzewiem konfliktów między Prusakami a

[123] Jeszcze w maju 1631 r. sejmik grudziądzki rozszedł się bezowocnie, bo szlachta była gotowa uchwalić podymne, wielkie miasta z kolei chciały w związku z tym akcyzę zatrzymać na własne potrzeby;APGd.300.29/242, *Nuclei recessum,* k.77; spory o podymne trwały nadal na sejmiku majowym 1632 r. w Grudziądzu, a nawet na następnym sejmiku kapturowym 3 czerwca 2632 r. w Grudziądzu; APGd. 300.29/111, recesy sejmików, k. 308-326. 363-404.
[124] APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 165-166.
[125] APTor. VII/27a, nota z recesu, s. 193-212.
[126] APTor. VII/29, reces sejmiku, , s. 988-1016.
[127] Tak było np. na grudziądzkim sejmiku 24 lipca 1606 r. i na sejmiku toruńskim św. Michała 1617 r.; APTor. VII/21, recesy sejmików, s. 204-219; 1314-1361.
[128] APTor. VII/21, reces sejmiku, s. 250-255.
[129] APGd. 300.29/134, reces sejmiku, k. 204-220.

Koroniarzami[130]. Jurysdykcji Trybunału podlegać mieli nieuczciwi poborcy podatkowi i dzierżawcy podatków[131]. Stany pruskie nie uznawały jurysdykcji Trybunału w stosunku do spraw i podatników z prowincji, zwłaszcza zaś podporządkowaniu Trybunałowi podskarbiego pruskiego[132]. Co więcej, zdarzały się sytuacje, w których uchwalane na wewnętrzne potrzeby podatki przekazywana zamiast skarbowi pruskiemu specjalnie wybieranym komisarzom, którzy nawet formalnie jurysdykcji Trybunału nie podlegali[133]. Z biegiem czasu sytuacja uległa zmianie, kiedy od 1667 r. komisarzy do Trybunału wybierały sejmiki Prusacy zaczęli także wysyłać do Trybunału własnych przedstawicieli z instrukcjami. Po raz pierwszy miało to miejsce na sejmiku w Grudziądzu, w styczniu 1671 r.[134] Zaraz jednak potem następny sejmik generalny w Malborku lipcu 1671 r. protestował przeciwko dekretom trybunalskim[135]. Ostatecznie więc w zasadzie pogodzono się co prawda z kompetencjami Trybunału, ale stanowisko w tej sprawie było chwiejne i zależne od konkretnych jednostkowych przypadków[136]. Konsekwentnie natomiast sejmik opowiadał się przeciwko poddaniu jurysdykcji Trybunału podskarbiego. Od połowy XVII stulecia, kiedy to coraz częściej dekrety trybunalskie dotyczyły podskarbiego zawsze reagowano w ten san sposób – poprzez

---

[130] Należy zauważyć, że na pierwsze posiedzenie Trybunału do Lublina w 1591 r. Prusacy wysłali z sejmiku generalnego 17-26 czerwca 1591 r. w Chełmnie pismo dotyczące pruskich kontrybucji wraz z uchwałą o niewyznaczaniu nikogo z Prus do składu tego Trybunału; reces sejmiku i obfita korespondencja, APGd. 300.29/49, k. 90-126. Zdarzało się także wysyłanie przez sejmik posłów na Trybunał; instrukcja dla Jana Jerzego Przebendowskiego; *Inwentarz...,* p. 3512, s. 368. Sejmik prowadził też z Trybunałem korespondencję, np. sejmik świętostanisławowski 1618 r.; zob. G. Lengnich, *Geschichte...,* Bd V, Documenta, D. nr 30, s. 77-78.

[131] O Trybunale Radomskim ukazały się w dwudziestoleciu międzywojennym dwie niewielkie rozprawki: Leona Babińskiego i Józefa Rafacza, obie zostały wydane łącznie z okazji 400-lecia powstania Trybunału. Dodajmy, że obaj autorzy nie zauważyli w ogóle istnienia Prus Królewskich.; zob. L. Babiński, *Trybunał Skarbowy Radomski,* J. Rafacz, *Trybunał Skarbowy Koronny,* D. Kupisz (red.), Radom 2013, *passim.*

[132] Sejmik generalny wielokrotnie uchwalał manifesty przeciwko decyzjom Trybunału Radomskiego; zob. np. Bibl. Czart., rkps. 977, s. 129-131, 435-437; rkps. 978, s. 383-385, 530-531. Zob. też *Inwentarz...,* p. 1445, s. 166; p. 2085 i p. 2086, s. 236.

[133] Miało to miejsce na sejmiku malborskim 17-18 września 1607 r.; APTor., VII/21, reces sejmiku, s. 235-255; czy na sejmiku grudziądzkim 5 października 1646 r.; APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k.334.; por. APGd. 300.29/241, *Nuclei recessum,* k.14v-15.

[134] Bibl.Czart. rkps 978, s. 340-342. Wybrano wówczas do Trybunału Władysława Dobrskiego, Franciszka Bielińskiego i Piotra Tuchołkę. W późniejszym okresie sejmiki przyznawały nawet deputatom zupełnie przyzwoite salaria, jak to miało miejsce np. na sejmiku malborskim w 1713 r. , zob. *Laudum Salariorum pro Illribus et Mgfcis D.D. Commisariis ad Tribunal Radomiense Flisci ituris* (2 tys. florenów), Bibl.czart. rkps 980, s. 136.

[135] *Ibid.,* s. 383-385, *Manifestationis quo Decretum In Iudicio Radomiensi contra Mercatores Thorunensi datum, neque Remissio in causa subsidi generralis ad Comitia contra Gedanensis facta, eosdem stringere debeat.*

[136] Zob np. *Laudum Protestationis contra Artus Iudicii Radomiensis praejudiciosos faciensis* sejmiku grudziądzkiego z 19 czerwca 1673 r.; Bibl. Czart. rkps 978, s. 530-531 czy *Laudum Manifestationis contra Omnia Decreta injuriosa, Radomie lata* sejmiku grudziądzkiego 30 czerwca 1687 r.; Bibl. Czart. rkps 979, s. 273-274.

manifestacje, protestacje i uznanie dekretów za nieważne; czasami płacono królom za ich zniesienie[137].

Zdarzało się więc, że uznając się za właściwe do kontroli nad poborcami powoływały sejmiki generalne od czasu do czasu własne komisje skarbowe[138]. I tak np. na malborskim generale 23 stycznia 1645 r. powołano komisje do rozpatrzenia zaległości poborcy Jerzego Pieczewskiego[139]. Sprawa zakończyła się ugodą; na sejmiku w Grudziądzu w październiku 1646 r. Pieczewskiemu darowano dług pod warunkiem wpłaty do skarbu pruskiego do czasu zwołania następnego sejmiku 1000 guldenów; brak takiej wpłaty miał być uznany za zerwanie ugody[140] - Pieczewski w rezultacie wyrok wykonał.

Pierwszą komisję do rozpatrzenia zaległości skarbowych wzorowaną, jak się wydaje, na podobnych powoływanych w województwach koronnych powołano na sejmiku gdańskim 30 kwietnia 1658 r., prosząc jednocześnie króla, aby zostały one uregulowane po wojnie i by z tego powodu nie pozywano szlachty przed Trybunał Radomski[141]. Podobne komisje powoływano potem wielokrotnie aż do roku 1685[142]. Skuteczność ich wyroków wydaje się problematyczna w świetle późniejszych *laudów* sejmikowych skierowanych przeciwko poborcom. Także podskarbi pruski Władysław Denhoff skarżył się na sejmiku malborskim 16 września 1680 r., że w wyniku działania jednej z tych komisji udało się odzyskać raptem 5000 guldenów i apelował o znacznie skuteczniejsze egzekwowanie jej wyroków[143].

---

[137] Por. R. Rybarski, *op.cit.,* 52-54.
[138] W sensie formalnoprawnym były to niewątpliwie sądy komisarskie; zob. Z. Naworski, *Szlachecki wymiar…*, s. 188-192.
[139] APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 336-337; Bibl. Czart., rkps. 976, *L. designationes Certorum Deputatorum ad negotium inter Thesaurum Terr. Pr. Et Gnos Georgium Pieczewski intercedens.*
[140] Bibl. Czart., rkps. 976, *Laudum Libertationis a Processu Fisci Gn. Pieczewski instituto,* s. 488-489. Por. *Inwentarz…,* p. 3337-3339, s. 351-352.
[141] APGd. 300.29/146, reces sejmiku, k. 44-61; Bibl. Czart., rkps. 977 *Comissio ratione retentorum Contributionum,* s. 431-432; *Manifestatio ratione Condemnatis in Iudiciis Tribunalitiis, nec non in Iudiciis Radiomiensibus supra Dominum Thesaurarium harum Terrarum,* s. 435-437
[142] Obszernie na ten temat, zob. Z. Naworski, *Szlachecki wymiar…* s. 189-191 i podane tam w przypisach źródła i literatura. Zob. też S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 191-192.
[143] APGd. 300.29/238, Excerpta Lengnicha, k. 156.

SYSTEM PODATKOWY WARMII

Jak wspomniano wyżej, jeszcze inaczej wyglądał system podatkowy Warmii, „kraiku" stanowiącego ustrojowo wyodrębnioną część prowincji. Sejmik warmiński zatwierdzał bowiem uchwały podatkowe sejmiku generalnego, a biskupi warmińscy, cieszący się wyjątkową pozycją – biskup był przecież prezesem ziem pruskich – dbali o równie wyjątkową pozycję Warmii i sprzeciwiali się automatycznej akceptacji przez stany warmińskie *laudów* sejmiku generalnego zwłaszcza podatkowych[144]. Stąd też biskup warmiński uzależniał akceptacje uchwał podatkowych generała od następczej akceptacji stanów warmińskich. Ten *usus* uzyskał sankcje prawną w 1614 r., kiedy to Zygmunt III Waza zatwierdził wolności i przywileje diecezji warmińskiej i zagwarantował, że w przyszłości podatki zbierane będą za szczególną zgodą biskupa i oddanych. W rezultacie po zakończeniu pruskiego sejmiku generalnego jego uchwały podatkowe były przedstawiane na sejmiku warmińskim[145]. Jego uchwała, wzorowana na uchwałach koronnych i pruskich zawierała podatek, podstawę opodatkowania, wykaz grup ludności podlegającej opodatkowaniu, stopę podatku, terminy i miejsca wpłat. Sejmik wyrażał natomiast sprzeciw podawania w recesach generała sposobu pobierania podatków na Warmii, jako godzących w jej wolności i przywileje[146]. W XII w. zdarzało się, że biskupi zarządzali zebranie podatków z pominięciem sejmiku[147].

Odrębny skarb publiczny pojawił się na Warmii w latach 70. XVI w. Początkowo podatki na potrzeby wewnętrzne płacone zarówno z części biskupiej, jak i kapitulnej, oraz przekazywane skarbowi pruskiemu wpływały do zamykanego na trzy zamki skarbca biskupiego mieszczącego się na zamku w Lidzbarku Warmińskim. Klucze rozdzielano między przedstawiciela kapituły warmińskiej i *Kastenherren* wybranych na sejmiku – jednego spośród szlachty, drugiego - miast. Ich rola i kompetencje stopniowo wzrastały – od lat 90. generalny ekonom biskupstwa miał obowiązek przedstawiania im

[144] Np. kapituła warmińska w piśmie adresowanym do sejmiku malborskiego 12-13 lutego 1590 r. protestowała przeciwko uchwale poprzedniego sejmiku nakazującego wypłacenie kontrybucji z Warmii wojewodzie malborskiemu do Sztumu, APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 172.; na sejmiku grudziądzkim 13-14 stycznia 1615 r. kanonik warmiński w imieniu nieobecnego biskupa protestował przekazanie kontrybucji poborcom województwa malborskiego, APGd. 300.29/237, Excerpta Lengnicha, k. 237.

[145] Na sejmiku świętostanisławowskim 1618 r. w Malborku sejmik rozciągnął podatki na biskupstwo warmińskie, mimo protestu reprezentujących biskupa kanoników, którzy powołując się na reskrypt z 1614 r. stwierdzili, że biskupstwo nie zapłaci dopóki nie uchwali tego sejmik warmiński; stany pruskie protestu nie wzięły pod uwagę, APTor. VII/21, reces sejmiku, s. 1412.

[146] D. Bogdan, *Sejmik warmiński w XVI i pierwszej połowie XVII wieku,* Olsztyn 1994, s. 87-93

[147] O systemie podatkowym Warmii w 2. poł. XVII w., zob. S. Achremczyk, *Życie polityczne…,* s. 217-220.

rachunków dotyczących kwoty zebranych podatków, które wpisywali do swoich rejestrów, a także skwitowań z sum przekazywanych do skarbu prowincjonalnego. Z kolei *Kastenherren* mieli obowiązek przedstawiania biskupowi, kapitule i sejmikowi rocznych budżetów, o ile z takim żądaniem ci się zwrócili - to samo dotyczyło rachunków z kontrybucji wraz ze wskazaniem na jakie cele zostały przeznaczone otrzymane przez nich sumy. Szerokie kompetencje *Kastenherren* doprowadziły do powołania kolejnego organu kontrolnego, który miał z kolei kontrolować tych urzędników. Było to specjalne kolegium stanowe, które sprawdzało prawidłowość prowadzonych przez *Kastenherren* rachunków. W sytuacji gdy z jakichś powodów praca kolegium szwankowała sejmik warmiński powoływał deputację rewizorów złożoną z reprezentantów szlachty i miast[148]. Przysięgę, którą składali *Kastenherren* sejmi warmiński sprecyzował dopiero w 1679 r.

Nadzór nad podatkami sprawował ekonom generalny, który przekazywał je podskarbiemu pruskiemu, albo wypłacał na podstawie asygnat ich posiadaczom, przeważnie reprezentantom wojska.

ZAKOŃCZENIE

Reasumując, od początku powstania prowincji, niezależnie od formalnoprawnego jej statusu i zmian ustrojowych Prusacy, podobnie jak Koroniarze, płacili czasami chętnie, czasami z dużymi oporami, uchwalane przez sejmy walne podatki. Żądali w zamian za to zagwarantowania im przywilejów i odrębności, które z biegiem czasu coraz bardziej idealizowali. Nie godzili się natomiast, zwłaszcza wielkie miasta, na większe obciążenia finansowe wynikające z ogromnego przecież bogactwa prowincji. Stąd też stałe podkreślanie odrębności, ich czasami bardzo burzliwa obrona stanowiły znakomity pretekst do sporów tak ze stanami koronnymi jak i królem co do wysokości podatków, sum i terminów przekazywania zebranych środków skarbowi pospolitemu i szkatule królewskiej[149].

Fakt ten nie oznacza jednak, że odrębności ustrojowe, a w tym specjalne prawa podatkowe Prus Królewskich były fikcją. Od postawy społeczeństwa prowincji zależało

[148] D. Bogdan, *op.cit.*, s. 94-97.
[149] Por. W. Odyniec, *Dzieje Prus Królewskich (1454-1772),* Warszawa 1972, s. 139.

bowiem jaki z tego zrobią użytek. Praktyka w tej dziedzinie wskazuje, ze mimo prezentowanego wielokrotnie egoistycznego stanowiska prowincji, a zwłaszcza wielkich miast pruskich, szczególnie Gdańska zawsze w chwilach zewnętrznego zagrożenia deklarowały swoją wierność Rzeczypospolitej popartą wielkimi ofiarami pieniężnymi. Podkreślić to należy zwłaszcza na tle postawy wielu magnatów, którzy interes Rzeczypospolitej mieli za nic i byli gotowi oddać swoje usługi obcym potęgom za uzyskanie bądź utrzymanie osobistych korzyści.

SUMMARY

TAX LAWS OF ROYAL PRUSSIA (1454-1772)

An article is divided into six parts, which are strictly connected to one another.

The first part – introductory one – is focused on legal basis of autonomy of the Royal Prussia in Polish-Lithuanian Commonwealth. It presents various interpretations of this status by political elites of the province, polish monarchs and social states of the Commonwealth.

The second part characterises an organisation of tax administration of the province. It is focused especially on a position and competences of the main Prussian finance official - the 'undertresurer' (polish: 'podskarbi') and his relation to, on the one hand – the treasure of the Commonwealth, and on the other – Prussian society. It also shows dependence of the Prussian tax administration on the General Prussian Diet.

The third part presents the taxation system of the province – various types of tax duties, that were impose on Prussian inhabitants. Differences between Prussian taxes and those existing in other parts of Commonwealth were also underlined.

The fourth part shows a model of an enactment of new taxes in the province. This complicated, but also flexible mechanism, despite constant disputes, most of the time allowed to obtain a compromise as a final result.

The fifth part is a characteristic of an attitude of public opinion of the province to both demands of the polish monarchs as well as tax laws enacted by the General Diet of Polish-Lithuanian Commonwealth.

The sixth part shortly presents an exquisite status and tax laws of Warmia – a land that was a part of Royal Prussia.

The province did not try to avoid accepting and paying taxes for the Commonwealth. In spite of that fact, citizens of Prussia used to argue with monarchs and General Diets of the Commonwealth about: types of taxes and amounts of money to pay. Inhabitants of Prussia

wanted to pay taxes on the basis of their – as they called it – 'old customs'.

The paper is closed by a short conclusion.

Key words: przywileje, wolności, obciążenia podatkowe, sejmik generalny (prowincjonalny), stany pruskie, szlachta, wielkie miasta, małe miasteczka, biskupi, stany koronne, królowie polscy.

Słowa kluczowe: privileges, freedoms, tax duties, Prussian General Diet, Prussian Provincial Diet, Prussian social states, nobility, great cities of Prussia, Prussian small towns, bishops, social states of Kingdom of Poland, polish kings

ZAGADNIENIE PRZYCZYN I RODZAJÓW ZŁOŻONOŚCI PRAWA PODATKOWEGO W LITERATURZE ANGLOSASKIEJ

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

SPIS TREŚCI

I. Wstęp 36
II. Złożoność prawa podatkowego 37
III. Przyczyny złożoności prawa podatkowego 41
IV. Pojęcie „złożoności podatku" 44
V. Uproszczenie i komplikacja prawa podatkowego 47
VI. Podsumowanie 48

WSTĘP

Dla anglosaskiej literatury prawa podatkowego charakterystyczny jest duch pragmatyzmu. Dowodzi tego wybór problematyki analizowanej w periodykach prawniczych podejmujących zagadnienia z zakresu prawa podatkowego. Są tam zauważalne nurty dyskusji nad funkcjonowaniem systemu podatkowego, takie jak tytułowy problem złożoności prawa podatkowego i perspektyw jego uproszczenia, jak również nad reformowaniem systemu podatkowego, kosztami funkcjonowania systemu podatkowego, zjawiskiem unikania opodatkowania i podobnymi kwestiami. Jest to uderzające w zestawieniu z problematyką poruszaną w nauce europejskiej (kontynentalnej), która koncentruje się raczej na kwestiach fundamentalnych dla prawa podatkowego, takich jak kwestie pojęciowo-terminologiczne, normy prawa podatkowego i stosunek podatkowoprawny, źródła prawa podatkowego, egzegeza

* prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

ważniejszych aktów normatywnych (np. dyrektyw unijnych) ochrona praw podatnika czy też konstytucyjne uwarunkowania budowy i funkcjonowania systemu podatkowego. Nietrudno przy tym zauważyć, że takie podejście badawcze zostało „zadekretowane" niemiecką literaturą dotyczącą podatków z okresu międzywojennego, która wywarła duży wpływ na naukę włoską i hiszpańską, a tą drogą rozpowszechniła się też w państwach Ameryki Środkowej i Południowej.

Nie znaczy to, oczywiście, że wspomniane wyżej nurty badań „pragmatycznych" nie istnieją też w piśmiennictwie europejskim (kontynentalnym). Trzeba jednak zauważyć, że opracowania, które powstają w tym kręgu kulturowym mają przede wszystkim charakter syntetyzujący. Tymczasem w piśmiennictwie anglosaskim prowadzi się także badania empiryczne, np. za pomocą dostępnych narzędzi językoznawczych bada się stopień zrozumiałości tekstów obejmujących prawo podatkowe, a za pomocą narzędzi z instrumentarium nauk ekonomicznych czy statystyki, bada się skalę obciążenia podatników kosztami funkcjonowania systemu podatkowego (tj. kosztami wykonywania obowiązków podatkowych).

Nie od rzeczy będzie dodanie, że jedyną chyba płaszczyzną badawczą budzącą podobne zainteresowanie badaczy obu kręgów kulturowych, gdzie sposób podejścia nie pozwala na identyfikację większych różnic są zagadnienia międzynarodowego prawa podatkowego

Do takich wspomnianych wyżej, pragmatyzujących nurtów badawczych obecnych w anglosaskiej literaturze prawa podatkowego zaliczyć należy poszukiwania dotyczące problemu – umownie – złożoności prawa podatkowego (*tax complexity*), jego przyczyn i skutków oraz sposobów uproszczenia tego prawa (*tax simplification*)[1]. Ten artykuł poświęcony jest syntetycznej prezentacji poglądów znaczących autorów anglosaskich na kwestię skomplikowania prawa podatkowego i skutków tego stanu rzeczy.

ZŁOŻONOŚĆ PRAWA PODATKOWEGO

[1] Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View,* Comparative Law Review 2016, nr 16, s. 13 i nast.

Rosnąca złożoność czy też skomplikowanie prawa podatkowego jest jednym z głównych problemów absorbujących zarówno naukę, jak i praktykę prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno treści jego przepisów, jak i formy, jaką nadaje im prawodawca. Konsekwencje tego stanu rzeczy są oczywiste i znane: niepewność sytuacji prawnej podatnika, powstawanie sporów o istnienie i zakres obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego obywateli czy korporacji, a także wzrost kosztów funkcjonowania systemu podatkowego. Te ostatnie ponoszone są zarówno przez administracje podatkową oraz podatników, ale pojawiają się też koszty dla gospodarki, jako całości wyrażające się w ograniczaniu jej możliwości rozwojowych[2]. "Kryzys złożoności podatków"[3] i "zdziczenie systemu podatkowego"[4] - te określenia wydają się zupełnie dobrze odzwierciedlać rzeczywisty stan systemów podatkowych na świecie. "Dżungla legislacyjna" to według wielu adekwatne określenie współczesnego prawa podatkowego[5]. Przepisy dotyczące opodatkowania dochodów zdaniem niektórych są skomplikowane w sposób wręcz monstrualny[6]. John Avery-Jones pisze dosadnie o „szaleństwie prawa podatkowego”[7].

Narastające skomplikowanie współczesnego prawa podatkowego daje się w dużej mierze wytłumaczyć złożonością spraw, do których odnoszą się jego przepisy[8]. Dynamika stosunków i zjawisk ekonomicznych, tak charakterystyczna dla gospodarki krajów rozwiniętych i współczesnej gospodarki światowej jako całości znajduje odzwierciedlenie w budowie nowych lub modyfikacji dotychczas stosowanych form działalności gospodarczej[9].

Relacja między formami działalności gospodarczej, nowymi bądź zmieniającymi się rodzajami kontraktów stosowanych w obrocie gospodarczym rzadko jest neutralna.

---

[2] B. Brzeziński, *Uproszczenie podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* B. Brzeziński(red.), TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2009, s. 207.
[3] D. Wallis, *The tax complexity crisis*, 35 Australian Tax Review 2006, s. 274 i. nast.
[4] de Q G. Walker, *How to Restore the Rule of Law (Perspectices on Tax Reform (1)*, The Centre for Independent Studies. 2004, s. 2.
[5] Deane J. w sprawie *Hepples v FTC* [No 2] 1991, 65 ALJR 650, 102 ALR 497 at 657.
[6] Już w połowie lat 50-tych XX w. pisał tak o amerykańskim kodeksie podatkowym Learned Hand: *Thomas Walter Swan*, 57 Yale Law Review 1947, s. 169.
[7] J. Avery-Jones, *Tax Law: Rules or Principles*? (17) Fiscal Studies 1996 s. 510.
[8] Podobnie I. Richardson, *The Concept of Income and Tax Policy*, Canterbury Law Review,1990, vol. 4 nr 2, s. 203.
[9] B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci profesor Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 333.

Częstokroć bywa tak, że nowa forma działalności gospodarczej stwarza podatnikowi możliwości unikania opodatkowania (lub przynajmniej zmniejszenie obciążeń podatkowych), albo - przeciwnie - system podatkowy utrudnia lub uniemożliwia pełne wykorzystanie nowej formy prawnej działalności gospodarczej przez jej nadmierne obciążenie podatkowe – przypadkowe w gruncie rzeczy, bo wynikające z niedostosowania przepisów dotąd istniejących do nowej rzeczywistości - podmiotów, które mogłyby z niej korzystać[10].

To zmusza w pewnym sensie ustawodawcę do dostosowania prawa podatkowego do charakterystyki ekonomicznej nowych form działalności gospodarczej. Trudno byłoby tolerować na dłuższa metę sytuację, w której nowa forma prawna byłaby prostą i legalną drogą do unikania opodatkowania, jak i sytuację, w których korzystanie z nowej formy obrotu gospodarczego byłoby utrudnione czy nawet praktycznie wyeliminowane przez fakt, że ta nowa forma prawna będzie dyskryminowana przez przepisy prawa podatkowego w dotychczasowej ich postaci i, będące rezultatem ich stosowania, nadmierne – w stosunku do realiów ekonomicznych - opodatkowanie.

Konsekwencją takiej sytuacji są częste zmiany w ustawach podatkowych. Dokonywane zazwyczaj w niesprzyjających warunkach, pod przemożną presją czasu i naciskiem parlamentarnych grup interesu, zmiany te prowadzą nie tylko do powstawania luk i niespójności natury merytorycznej, ale także do dewastacji warstwy tekstowej prawa podatkowego. Niespójność merytoryczna przepisów prawa podatkowego, niekonsekwentna, wprowadzająca niekiedy w błąd terminologia, zacieranie relacji między zasadą, a wyjątkiem zaciera przedmiotowe i podmiotowe granice opodatkowania. Akt prawny traci przez takie operacje klarowność strukturalną, a do jego treści – zamiast terminów języka powszechnego - wkradają się terminy używane w żargonie finansowym i księgowym[11].

Jest też grupa autorów, którzy upatrują znaczący udział w komplikowaniu systemu podatkowego w chęci realizacji rozmaitych celów pozafiskalnych – społecznych

[10] B. Brzeziński, *Uproszczenie podatków i prawa podatkowego*, op. cit., s. 207.
[11] Ibidem, s. 208.

i gospodarczych[12]. Inni – całkiem liczni wskazują na niedostatki systemu tworzenia prawa – zarówno takie, które wynikają z niskich kwalifikacji zespołów legislatorów, jak i takie, które wynikają z rozmaitych gier politycznych[13].

Mniej przekonujące są argumenty, że złożoność prawa podatkowego jest rezultatem umyślnego działania zespołów legislatorów, dostrzegających w tym swój własny interes, jako następnie kompetentnych interpreterów własnych wytworów[14]. To samo dotyczy opinii, w myśl której skomplikowanie jest spowodowane wspólnym, chociaż ukrytym interesem administracji podatkowej i doradców podatkowych[15].

To wszystko powoduje, że przepisy podatkowe są coraz mniej zrozumiałe nie tylko dla podatników, ale także dla specjalistów w dziedzinie prawa podatkowego. Jednocześnie koncentracja uwagi organów administracji podatkowej w celu wykrycia luk i niespójności w prawie pochłania ją do tego stopnia, że sprawia, że przestaje ona dostrzegać pojawiające się rysy, a nawet wyłomy w całym prawie podatkowym. Czyni to trudnym, a nawet niemożliwym podjęcie działań racjonalizujących, a szczególności upraszczających system podatkowy. Ten stan rzeczy jest trudny do akceptacji z wielu powodów.

Warto podkreślić, że w literaturze amerykańskiej nieprzeciętnie wysoki stopień skomplikowania prawa podatkowego – w porównaniu z innymi dziedzinami prawa – uznawany jest przez wielu autorów za stan niejako naturalny, spowodowany czynnikami obiektywnymi, a nie jakimś szczególnym zaniedbaniem sprawy przez prawodawcę. I tak Boris Bittker pisze o podatku dochodowym jako tym, który charakteryzuje się „wysokim stopniem nieredukowalnego skomplikowania”[16]. Z kolei Stanley Surrey dochodzi do nieuniknionej jego zdaniem konkluzji że federalny podatek dochodowy wymaga i będzie wymagać wielkiej liczby skomplikowanych uregulowań

---

[12] J. Strader, C.E. Fogliasso, *An Investigation of Some Factors Affecting Taxpayer Non-Compliance*, Accounting and Business Research 1989, vol. 20, nr 77, s. 39 i nast.; L. Kaplow, *How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax*, National Tax Journal 1996, vol. 49, s. 138; T. Boucher, *The Simplification Debate: Too Simplistic*? Taxation in Australia 1991, vol. 26, nr 5, s. 277 i nast.

[13] Zob. przykładowo R.L. Doernberg, *The Market for Tax Reform; Public Pain For Private Gain*, Tax Notes 1988, nr 28, s. 965 i nast.

[14] Tak S.M. Moore, *A Proposal to Reduce the Complexity of Tax Regulations*, Tax Notes 1987, s. 1167.

[15] Tak M.J. White, *Why are Taxes So Complex and Who Benefits?* Tax Notes International 1990, s. 341 i nast.

[16] “Income taxation entails a high level of irreducible complexity"; B. Bittker, *Tax Reform and Tax Simplification*, 29 University of Miami Law Review 1974, No. 1, s. 2.

szczegółowych[17]. Przekonanie o obiektywnej konieczności wysokiego stopnia skomplikowania przepisów o podatku dochodowym wyraża także Hugh Ault[18].

PRZYCZYNY ZŁOŻONOŚCI PRAWA PODATKOWEGO

Samo pojęcie złożoności – i odpowiednio, poszukiwanego stanu prostoty prawa podatkowego nie jest jasne i jednoznaczne. W każdym wypadku trzeba więc w dyskusji nad tym zagadnieniem precyzować, czy chodzi o prostotę konstrukcji podatków, prostotę przepisów wyrażających zasady opodatkowania czy wreszcie przewidywalność rezultatów stosowania tych przepisów. Dodatkowa trudność oceny sprawia tu fakt, że te płaszczyzny oceny prostoty prawa podatkowego nakładają się w określonej mierze na siebie.

Trzeba zauważyć, że w piśmiennictwie anglosaskim te rozróżnienia nie są w jakiś szczególny sposób respektowane. Jeśli nawet dostrzega się potrzebę dokonania dystynkcji tego rodzaju, to nie czyni się większych wysiłków aby sformułować stosowne kryteria kategoryzujące i konsekwentnie je stosować.

W literaturze anglosaskiej podejmowane są próby zdefiniowania pojęcia złożoności prawa podatkowego[19]. I tak Graeme Cooper pisze, że złożony system podatkowy to taki, w którym ani podatnik, ani administracja podatkowa nie są w stanie ustalić wysokości podatku z odpowiednim stopniem pewności przy rozsądnych kosztach takiej operacji i gdzie nie jest możliwe łatwe i nieuciążliwe obliczenie, czy też

[17] "The conclusion seems inescapable that the federal income tax system will require and involve a large mass of complex detail" (s. 702); [it is an] "inescapable conclusion (…) that a very large amount of complexity is inevitable" (s. 708); S. Surrey, *Complexity and the Internal Revenue Code; the Problem of the Management of the Tax Detail*, 34 Law & Contemporary Problems 1969.
[17] Zob. H. Ault, *Tax Simplification from a Comparative Point of View* [w:] *International Studies in Taxation: Law and Economics*. *Liber Amicorum Leif Muntén*, (red.) G. Lindencrona, S.-O. Lodin, B. Wiman, Kluwer Law International 1999, s. 43.
[19] Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View,* op. cit., s. 17 i nast.

zapłata podatku[20]. Natomiast Joel Slemrod uważa, że są różne aspekty złożoności prawa podatkowego, w zależności od roli, jaką pełnią poszczególne grupy uczestników systemu. Dla doradców podatkowych kwestia złożoności sprowadza się przede wszystkim do redukcji pewności i przewidywalności prawa. Natomiast dla podatników oraz administracji podatkowej – zdaniem tego autora – podstawowe znaczenia ma kwestia kosztów, oczywiście rosnących w miarę wzrostu stopnia skomplikowania prawa podatkowego[21].

Szukając źródeł złożoności podatków i prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na klasyfikację Edwarda McCaffery'ego, wskazującego na istnienie statycznych i dynamicznych źródeł złożoności prawa podatkowego[22].

Jeśli chodzi o źródła statyczne złożoności prawa podatkowego to autor ten wyróżnia cztery ich kategorie. Pierwsza wynika z wyborów, jakich trzeba dokonać projektując konstrukcję podatku. Przykładowo, przy opodatkowaniu dochodów trzeba przesądzić kwestię ich zakresu, mierzalności, przypisania przychodów/kosztów do odpowiedniego okresu rozliczeniowego etc.

Drugim źródłem są kwestie związane ze strategią polityczną wprowadzania ustaw podatkowych, gdzie konieczność szukania większości parlamentarnej wymaga niekiedy daleko idących kompromisów, które często wyrażają się we wprowadzaniu wyjątków od zasad ogólnych, stosowaniu ulg podatkowych a nawet odrębnych reżimów opodatkowania, np. odrębnego opodatkowania takiej kategorii dochodów, jaką są zyski kapitałowe. Rozwiązania te nie są niezbędne dla poprawnego funkcjonowania podatku, ale są ceną za poparcie polityczne całego projektu ustawy podatkowej. Zwiększają one poziom strukturalnej złożoności podatku, komplikują technikę podatkową i w konsekwencji komplikują prawo podatkowe, jako takie.

Trzecim źródłem złożoności podatków i prawa podatkowego jest obiektywnie istniejący stan rosnącej złożoności społeczno-gospodarczej współczesnego

[20] G. Cooper, *Themes and Issues in Tax Simplification*, 10 Australian Tax Forum 1993, s. 424-425.
[21] J. Slemrod, *Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion* [w:] *Taxpayer Compliance*, (red.) J.A. Roth, J.T. Scholz Philadelphia 1989, s. 156 i nast.
[22] E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, 1990 Wisconsin Law Review, s. 1273 i nast. Zob. też B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View,op. cit.,* s. 17-19.

społeczeństwa i stosunków w nim występujących. Prawo podatkowe, jeśli nie ma być hamulcem wzrostu gospodarczego i źródłem zaburzeń w sferze zjawisk gospodarczych, musi na te złożone zjawiska reagować w złożony, zróżnicowany sposób, co w naturalny sposób komplikuje jego treści.

Czwartym źródłem złożoności jest sam „techniczny" proces tworzenia prawa podatkowego. Bierze w nim udział władza wykonawcza, często dwuizbowa władza ustawodawcza ze swoją złożoną strukturą komisji parlamentarnych, a niekiedy także prezydent państwa i sąd konstytucyjny. Do tego dochodzi działanie administracji podatkowej i sądów już w procesie stosowania prawa, których sposób działania daje wielokrotnie asumpt do legislacyjnej korekty ustaw podatkowych.

Dynamiczne źródła złożoności prawa podatkowego są następujące[23]. Po pierwsze, prawo podatkowe permanentnie jest w stanie – za McCafferym - "dynamicznej złożoności". Oznacza to, że pomysłowość podatników w manipulowaniu swoją sytuacją w celu minimalizacji obciążeń podatkowych w stosunku do już istniejących, złożonych zazwyczaj ram ustawowych opodatkowania prowadzi do znajdowania korzystniejszych zasad opodatkowania zjawisk gospodarczych, nieróżniących się w sposób substancjalny od tych opodatkowanych w sposób mniej korzystny. Podatnicy wykorzystują istniejące luki, niejasności i niespójności reguł opodatkowania. Standardową, najczęstszą odpowiedzią na to ze strony państwa jest „domykanie" luk w rozwiązaniach systemowych przez tworzenie bardziej niż dotąd szczegółowych przepisów prawa podatkowego. Jest to – jak dowodzi historia – proces ciągły.

Drugim spośród dynamicznych źródeł złożoności prawa podatkowego jest - jak pisze McCaffery – to, że złożoność „pierwotna" wywołuje dodatkowo złożoność wtórną, która ma się wyrażać we wzroście stopnia niepewności, co do znaczenia przepisów i niepewności, co do ich zastosowania do konkretnego stanu faktycznego. Likwidując istniejącą – zdaniem administracji podatkowej - lukę w przepisach podatkowych, ryzykuje się powstanie niejasności przepisów dotąd względnie jednolicie rozumianych, jako że nowy przepis zmienia kontekst interpretacyjny dla przepisów, które nie uległy zmianie. I nie wiadomo, czy te niezmienione przepisy nadal znaczą to samo, co dotąd

[23] E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, op. cit., s. 1276.

było np. utrwalone w orzecznictwie podatkowym sądów, czy też można spodziewać się, że mimo tego, iż przepisy nie zostały zmienione, mogą one, bądź powinny być interpretowane inaczej. Tak więc nawet drobne, doraźne działania legislacyjne i drobne korekty prawa, mogą w tym sensie uczynić prawo podatkowe bardziej skomplikowanym.

POJĘCIE „ZŁOŻONOŚCI PODATKU"

Istnieje wiele koncepcji charakteryzujących zjawisko złożoności prawa podatkowego. Niektóre z nich prowadzą do sformułowania definicji tego zjawiska (zob. wyżej), inne wyrażają się w bardziej lub mniej systematycznym opisie różnych aspektów złożoności prawa podatkowego i ewentualnie sposobów jego redukcji.

Wyżej wspomniany E. McCaffrey wskazał, że istnieją różne sposoby rozumienie terminu "złożoność podatku" oraz – odpowiednio - „prostota podatku"[24]. W podstawowym znaczeniu prostota podatku może być rozumiana jako złożoność „techniczna" odnosząca się do czystej trudności intelektualnej ustalenia znaczenia przepisów prawa podatkowego. Ta złożoność techniczna ma charakter statyczny i dotyczy stopnia zrozumiałości konkretnego przepisu ustawy podatkowej w oderwaniu od innych przepisów. McCaffery sugeruje, że za potencjalnym zmniejszeniem złożoności technicznej będzie stać odpowiedni wzrost zdolności rozumienia danego przepisu prawa podatkowego przez podatnika.

Inne rozumienie złożoności to złożoność strukturalna. Ten typ podejścia skupia się– zdaniem tego autora – na kwestiach funkcjonalnych. Nawet jeśli podatnik potrafi zrozumieć przepis, może nie być w stanie uprzytomnić sobie wszystkich skutków, jakie on spowoduje i jakie ma lub może mieć znaczenie dla jego aktywności gospodarczej. Złożoność strukturalna na dynamiczną naturę i pociąga za sobą trudności w interpretacji przepisów przez podatnika i stosowaniu się do przepisów prawa w kontekście złożonych niekiedy transakcji ekonomicznych. Z jednej strony podatnik może przeczytać i zrozumieć określony przepis podatkowy, ale może nie być w stanie

[24] E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, op. cit., s. 1270-1271.

zastosować go do swoich spraw w kontekście możliwości przewidzenia prawdopodobnych rezultatów podatkowych własnych decyzji dotyczących inwestycji lub innych działań gospodarczych Złożoność strukturalna prowadzi wiec do niepewności, ponieważ przepisy prawa mogą być stosowane różnie w zależności od sposobu interpretacji struktury określonej transakcji. Z drugiej strony złożoność strukturalna stwarza większe możliwości manewrowania stanem faktycznym (w szczególności w procesach restrukturyzacji spółek) w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Wreszcie, zdaniem E. McCaffery'ego, istnieje coś, co można nazwać złożonością formalną. Ten rodzaj złożoności odnosi się do rozbudowanych obowiązków dokumentacyjnych, ewidencyjnych oraz informacyjno-sprawozdawczych. Podatnik jest zobowiązany do prowadzenia różnych rejestrów i wypełnianiu rozmaitych formularzy i to, na dodatek – aby pozostawać w zgodzie z przepisami podatkowymi - bezbłędnie. Nawet jeśli podatnik rozumie, w teorii, jak system opodatkowania stosuje się do jego własnych spraw i może racjonalnie ułożyć swoje postępowanie, może nie być w stanie postępować zgodnie z prawem ze względu na praktyczną trudność w dotrzymywania obowiązków formalnych czy proceduralnych[25].

Podobny punkt widzenia prezentuje Steve R. Johnson, który wyróżnia trzy rodzaje złożoności podatku[26]:

1. Złożoność wynikająca z poziomu szczegółowości przepisów. Polega ona na tym, że aby dowiedzieć się o znaczeniu przepisów w konkretnej sytuacji faktycznych należy przebrnąć przez znaczną liczbę rozbudowanych, nasyconych szczegółami przepisów prawa.
2. Złożoność w aspekcie pewności rezultatów interpretacji. Polega ona na tym, że te same przepisy mogą być przez różne osoby różnie interpretowane. Z naturalnych przyczyn, ze względu na rozbieżność stron stosunków podatkowoprawnych, prowadzi do sporów interpretacyjnych i konfliktów

[25] Ibidem, s. 1271.
[26] S. R. Johnson, *Administrability-based Tax Simplification*, L. Wiegand Lecture, 4 Nevada Law Journal, 2003-2004, s. 581.

między podatnikami i administracją podatkową, toczących się nierzadko przed sądami orzekającymi w sprawach podatkowych.

3. Złożoność w aspekcie formalno-dokumentacyjnym. Jest ona uciążliwa przede wszystkim dla podatników, zmuszanych do prowadzenia dokumentacji zdarzeń gospodarczych, dokonywania obliczeń i wypełniania formularzy, zeznań i deklaracji podatkowych, wykazów, kalkulacji etc.

Kolejni autorzy, Charles McLure i Charles McLure Jr także wyróżniają trzy typy złożoności prawa podatkowego i systemu podatkowego[27]. Pierwszy typ jest nazywany złożonością zgodności, co sprowadza się do wypełniania obowiązków formalnych, sprawozdawczych i innych, umożliwiających monitorowanie działań podatnika przez administrację podatkową. Drugi to złożoność zasad, która jest tu rozumiana, jako skomplikowanie formalno-treściowe prawa podatkowego, prowadzącego do swoistej hermetyczności tego prawa i ograniczenie możliwości jego egzegezy do kręgu osób „wtajemniczonych" - prawników, księgowych, sędziów podatkowych itp. Trzecia to złożoność transakcyjna, sprowadzająca się do tego, że oferty finansowe, decyzje ekonomiczne, a nawet szersza strategia gospodarcza musi uwzględniać konsekwencje podatkowe, jakie za sobą mogą one pociągnąć. Nie da się bowiem w praktyce zbudować neutralnego systemu podatkowego[28].

W artykule Valerie C. Milliron do przyczyn złożoności zostały zaliczone takie okoliczności jak: natura stosunków podatkowoprawnych, ilościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania, podatność na unikanie zastosowania, jego norm przez ich adresatów (podatników) oraz trudność w ich rozumieniu[29]. Inni autorzy, Susan B. Long i Judyth Swinden budują kompleksową definicję złożoności, w której mieszczą się: wieloznaczność przepisów, konieczność posługiwania się obliczeniami, duża częstotliwość zmian w prawie podatkowym, daleko posunięta szczegółowość przepisów podatkowych, obowiązek prowadzenia ewidencji oraz przechowywania dokumentacji[30].

---

[27] Charles McLure, Charles E. McLure, Jr, *The Budget Process and Tax Simplification/Complication*, 45 Tax Law Review 1989-1990, s. 42.
[28] Ibidem.
[29] V. Milliron, A *Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity*, 23(2) Journal of Accounting Research 1985, s. 807.
[30] S. Long, J. Swingen, *The role of legal complexity in shaping taxpayer compliance*, [w:] P. Van Koppen, D. Hessing, G. Van den Heuvel, *Lawyers on Psychology and Psychologists on Law, Amsterdam*, after: C. Pau, A

Wreszcie, Graeme Cooper pisze o trzech aspektach złożoności prawa podatkowego[31]:

1. złożoność w wyborze systemów podatkowych (np. podatku dochodowego albo np. pogłównego, podatku od towarów i usług albo klasycznego podatku obrotowego etc.);
2. złożoność pojawiająca się na etapie tworzenia podatku (np. możliwość pojawienia się sprzecznych uregulowań dotyczących tej samej kwestii, użycie wadliwych wyrażeń w treści przepisów czy też nadmierne w stosunku do potrzeb ich rozbudowanie);
3. złożoność w tworzeniu przepisów prawa podatkowego (co prowadzi do nieporozumień co do normatywnej zawartości prawa bądź też w ogóle do niemożliwości jego rozumienia).

UPROSZCZENIE I KOMPLIKACJA PRAWA PODATKOWEGO

Należy jednak zauważyć, że nie wszystkie przepisy ustaw podatkowych adresowane są dla wszystkich podatników. W związku z tym, przepisy danej ustawy podatkowej mogą być stosunkowo proste dla jednej grupy podatników (np. pracowników najemnych lub rolników) i stosunkowo skomplikowane dla innej (np. dla osób prowadzących działalność gospodarczą).

Często też podkreśla się to, że uproszczenie nie może zostać osiągnięty bez poświęcenia innej wartości, jaką jest równość opodatkowania. Jest bowiem tak, że złożoność prawa podatkowego jest w znaczącym stopniu spowodowana uzasadnionym skądinąd dążeniem do równości czy też sprawiedliwości opodatkowania. Zróżnicowanie sytuacji rozmaitych grup podatników wymaga z tego punktu widzenia dostosowania – poprzez zróżnicowanie – regulacji prawnych do ich sytuacji. To co najmniej rozbudowuje volumen przepisów prawa podatkowego.

Sawyer, A. Maples, *Complexity of New Zealand's Tax Laws: An Empirical Study*, 22 Australian Tax Forum 2007, s. 62.

[31] G. Cooper, *Themes and Issues in Tax Simplification*, op. cit., s. 417 i nast.

Interesująca jest obserwacja Malcolma Gammie, że złożoność systemu podatkowego sprzyja w istotnej mierze sytuacja, gdy podatki nie mogą być oparte na bieżących przepływach środków pieniężnych[32]. Im bardziej elementy konstrukcji podatku oddalone są od ruchu pieniądza, a nawiązują do teoretycznych koncepcji ekonomicznych (dochód, zysk) albo wręcz do zjawisk niepieniężnych (nieodpłatne świadczenia, świadczenia w naturze etc.), tym bardziej sprzyja to komplikacji prawa podatkowego, chociażby w celu zabezpieczenia niezakłóconego dopływu środków pieniężnych do budżetu z zabezpieczeniem systemu przed unikaniem opodatkowania włącznie.

Negatywne cechy prawa złożonego są wskazówkami w poszukiwaniu dróg uproszczenia prawa podatkowego. Proste prawo podatkowe jest uważane za „negatyw" prawa złożonego, współcześnie istniejącego. Widać to dobrze w jednym z wielu opracowań na ten temat - australijskiego autora, Ricka Krevera, który stwierdza istnienie trzech różnych poglądów na temat uproszczenia systemu podatkowego[33]. Po pierwsze, prostota prawa podatkowego może oznaczać, że jest łatwe w percepcji, a obowiązki zeń wynikające są proste do realizacji i niekosztowne. Po drugie, może ona oznaczać, że język aktów prawnych jest prosty i łatwy do zrozumienia. Po trzecie, oznacza że prawo jest proste poprzez to, że zawiera minimalną liczbę wyróżnień, preferencji podatkowych i zwolnień, co powoduje że transakcje o podobnych parametrach gospodarczych są tak samo traktowane przez prawo podatkowe.

PODSUMOWANIE

Te krótkie uwagi pozwalają na sformułowanie następujących konkluzji:

[32] M. Gammie, *Tax Simplification: Right Path or Dead End?* [w:] *1995 Conference Report* (Canadian Tax Foundation, Toronto 1996), s. 2:11.
[33] R. Krever, *Taming Complexity in Australian Income Tax*, 25 (4) Sydney Law Review 2003, s. 467.

Wysiłki podejmowane w nauce, a nawet szerzej w piśmiennictwie anglosaskim – zwłaszcza przez autorów amerykańskich, australijskich, nowozelandzkich i angielskich – w celu intelektualnego „ogarnięcia" problemu złożoności prawa podatkowego są znaczące i nie znajdują odpowiednika w innych kręgach piśmiennictwa podatkowego[34]. Jest to bezspornie konsekwencją znaczenia, jakie ma problem nadmiernego skomplikowania, na wielu płaszczyznach, prawa podatkowego, zwłaszcza jeśli porówna się je z innymi dziedzinami prawa. Może też świadczyć o tym, że w państwach charakteryzujących się ciągłością kultury prawnej, problem jakości prawa ma relatywnie większą wagę.

Przyczyny nieprzeciętnego skomplikowania prawa podatkowego są dosyć proste do identyfikacji i w związku z tym relatywnie jednolicie postrzegane. Natomiast klasyfikacja tych przyczyn nie jest już jednolita, gdyż poszczególni autorzy nawiązują często do rozmaitych aspektów praktycznych tego zjawiska. Złożoność praktyki i przenikanie się jej rozmaitych aspektów utrudnia wtłoczenie jej klasyfikacyjne schematy. W szczególności w propozycjach klasyfikacji zjawiska nieprzeciętnego – na tle innych gałęzi prawa – skomplikowania prawa podatkowego dostrzec można nawiązywanie zarówno przyczyn komplikacji, jak i do jej skutków.

Niezależnie od prób teoretycznego opracowania zjawiska skomplikowania podatków i prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej znaleźć można wiele analiz zmian systemowych – projektowanych bądź zrealizowanych – w kontekście ich wpływów na poziom skomplikowania prawa i oceny poprawy stanu rzeczy[35]. Podkreśla to pragmatyzm podejścia anglosaskiej nauki prawa podatkowego do problemu skomplikowania prawa podatkowego.

Warto też zasygnalizować fakt prowadzenia dosyć gruntownych badań nad jedną z możliwości ograniczenia skomplikowania prawa podatkowego, jaką jest komunikatywność tekstów prawnych, której stopień determinuje w określonej mierze

[34] B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View,* op. cit., s. 14-15.

[35] Spośród bardzo obszernej literatury, przykładowo: P. McDaniel, *Federal Income Tax Simplification: The Political Process*, 34 Tax Law Review 1978, s. 27 i nast.; S.I. Roberts, *Simplification Symposium Overview: The Viewpoint of the Tax Lawyer* 34 Tax Law Review 1978, nr 5, s. 23 i nast.; H. Galper, M. Kaufman, *Simplification and Comprehensive Tax Reform* [w:] *Federal Income Tax Simplification* (red.) C. Gustafson, 1979, s.161 i nast.; M.J. Stepek, *Tax Reform Act of 1986: Simplification and the Future Viability of Accrual Taxation*, 62 Notre Dame Law Review 1987, nr 4, s. 779 i nast.

prawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych przez ich adresatów – podatników. Wiodącymi motywami tych badań są kwestie wpływu stanu skomplikowania prawa podatkowego na koszty działalności gospodarczej podatników (*compliance costs*) oraz na skłonności podatników do dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych (*voluntary compliance*). W szczególności badania te rozwinięte są w Australii i Nowej Zelandii[36] a także w Wielkiej Brytanii[37].

SUMMARY

The issue of causes and types of tax law complexity as shown by the literature

The increasing complexity of tax law is one of the main problems absorbing both the science and law practice. This applies to the content of its provisions and the form that gives them the legislators, too. The consequences of such a state of affairs are obvious and familiar: the uncertainty of the legal position of the taxpayer, arising disputes about the existence and scope of the tax liability as well as increased costs of the tax system. In contrast to the continental tax law literature which is not paying more attention to this important issue, a lot of in-depth analyzes of the problem can be found in Anglo-Saxon tax and tax law literature. The aim of this article is to show the most important topics of this discussion and to evaluate its results.

Key words: tax law, tax

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek

[36] Zob. przykładowo S. James, I Wallschutzky, *The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, 14 Australian Tax Forum 1998, nr 1, s. 29-68; C. Evans, K. Ritchie, B. Tran-Nam, M. Walpole, *A report into Taxpayer Costs of Compliance*, Canberra 1997; C. Evans, *Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs*, *eJournal of Tax Research*, 2003, nr 1, s. 64-92; C. Evans, K. Ritchie, B. Tran-Nam, M. Walpole, 1998, *Taxation Compliance Costs: Some Recent Empirical Work and International Comparisons* 14 Australian Tax Forum 1998, nr 1, s. 93-122; A. J. Sawyer, *Compliance Cost Impact Statements in New Zealand - How Far Have We Come*? 17 Australian Tax Forum 2002, nr 4, s. 441-494; 13 Australian Tax Forum 1997, s. 311-336; M. Richardson, A. Sawyer, *Complexity in the Expression of New Zealand's Tax Law: An Empirical Analysis*, Australian Tax Forum 1998, vol. 14, s. 325-359; ci sami, *A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects*, 16 Australian Tax Forum 2001, nr 2, s. 137-320; D. Smith, G. Richardson, *The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materisls: An Empirical Investigations*, Fiscal Studies 1999, vol. 20, nr 3, s. 321-349; L. M. Tan, G. Tower, *The Readability of Tax Laws: An Empirical Study in New Zealand*, 9 Australian Tax Forum 1992, nr 4, s. 355-372; Ch. Evans, P. Lignier B. Tran-Nam, *Personal taxpayer compliance costs: Recent evidence from Australia*, 29 Australian Tax Forum 2014, nr 1, s. 137-171.

[37] C. T. Sandford, M. R. Godwin, P. J. W. Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath 1989; F. Chittenden, H. Foster, B. Sloan, *Taxation and Red Tape The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*, London 2010.

PRZYCZYNEK DO WYJAŚNIENIA POJĘCIA FORMALIZMU PRAWA PODATKOWEGO

PAWEŁ MIKUŁA*

SPIS TREŚCI

1.Wstęp.....51
2.Formalizm jako opieranie decyzji na przesłankach prawnych..... 53
3.Formalizm jako preferencja dla określonych argumentów interpretacyjnych..... 61
4.Formalizm prawa podatkowego – trzy charakterystyczne przejawy 63
5.Zalety i wady formalizmu prawa 65
6.Wnioski 69
7.Suplement: Formalizm prawa podatkowego a podatkowe obowiązki instrumentalne... 70

WSTĘP

W naukowej, publicystycznej, czy orzeczniczej refleksji nad prawem podatkowym czasami używa się sformułowania „formalizm prawa podatkowego". Jego znaczenie pozostaje niewyjaśnione - choć na poziomie intuicyjnym zachowuje ono wysoki stopień komunikatywności. Niewiele tłumaczy również przegląd sposobów użycia w praktyce prawniczej takich słów jak „formalny", „formalistyczny", czy „forma". Trudno wśród nich odnaleźć jakiś jeden wspólny znaczeniowy mianownik: „brak podpisu jest brakiem

* doktor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, pawel.mikula@gmail.com

formalnym pisma", „formalna teoria dowodowa", „prawda formalna"[1], „poleganie wyłącznie na wykładni językowej jest przejawem formalizmu", „procedura składania tych dokumentów, ich rodzaj i ilość są przeformalizowane", „urzędnik był bardzo formalistyczny i nie wziął pod uwagę, że spóźniłem się ze złożeniem tego dokumentu tylko jeden dzień", „brak uwzględnienia wszystkich okoliczności jest wyrazem formalistycznego podejścia", „rozstrzygnięcie zapadło w formie decyzji, a powinno było zapaść w formie postanowienia", „wyrok jest jedną z dwóch form orzeczenia". Już analiza synonimów słowa „forma" podawana w popularnych słownikach wskazuje, że słowo to może obejmować swoim zakresem znaczeniowym bardzo wiele różnych zjawisk[2]. Również i polskie sądy administracyjne posługują się w swoich orzeczeniach powołanymi słowami w sposób raczej intuicyjny, bez jakiegoś wyraźnego wspólnego mianownika znaczeniowego, zachowując jednak przy tym wysoki stopień komunikatywności[3].

Jednocześnie badanie znaczenia tego pojęcia, oprócz jego sprecyzowania, prowadzi do interesujących (i inspirujących) obserwacji dotyczących prawa podatkowego. Taki jest też cel niniejszego artykułu - przyczynienie się do wyjaśnienia pojęcia formalizmu prawa podatkowego, a przez to również, dokonanie pewnych obserwacji dotyczących prawa podatkowego. Ewentualnie,do zainspirowania badań nad zjawiskami związanymi z tym pojęciem.

Refleksja na temat rozumienia pojęcia formalizmu prawa w ogólności a prawa podatkowego w szczególności, zostanie przeprowadzona w niniejszym artykule w trzech kierunkach[4]. Po pierwsze, należy wskazać na najbardziej uniwersalne rozumienie

---

[1] Przy wszelkich zastrzeżeniach, jakie można mieć pod adresem takiego sformułowania, jest ono w praktyce spotykane.

[2] Słownik języka polskiego PWN, sjp.pwn.pl; Wielki słownik języka polskiego, www.wsjp.pl.

[3] Takie wnioski wynikają m.in. z analizy następujących orzeczeń: postanowienie WSA w Łodzi z 13.08.2015 r. sygn. II SA/Łd 536/15, postanowienie WSA w Opolu z 13.08.2015 r. sygn. I SA/Op 192/15, postanowienie WSA w Gdańsku z 13.08.2015 r. sygn. II SAB/Gd 35/13, Wyrok WSA w Olsztynie z 6.08.2015 r. sygn. II SA/Ol 380/15 - wszystkie publ. na orzeczenia.nsa.gov.pl.

[3] Takie wnioski wynikają m.in. z analizy następujących orzeczeń: wyrok WSA w Gdańsku z 6.08.2015 r. sygn. II SAB/Gd 57/15, postanowienie WSA w Kielcach z 31.07.2015 r. sygn. II SA/Ke 605/15, postanowienie WSA w Warszawie z 20.07.2015 r. sygn. III SA/Wa 1242/15, postanowienie WSA we Wrocławiu z 18.05.2015 r. sygn. II SA/Wr 227/15 – wszystkie publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

[4] Choć – rzecz jasna – nie są to kierunki jedyne możliwe.

pojęcia formalizmu prawa jako opieranie decyzji w stosowaniu prawa na przesłankach czysto prawnych w opozycji do przesłanek pozaprawnych. Po drugie, formalizm jest czasami rozumiany jako preferencja dla określonych metod wykładni prawa. Po trzecie, wyróżnić można charakterystyczne już tylko dla prawa podatkowego rozumienia pojęcia formalizmu.

FORMALIZM JAKO OPIERANIE DECYZJI NA PRZESŁANKACH PRAWNYCH

Prawdopodobnie najgłębszą oraz najbardziej wszechstronną analizę formalizmu w prawie dokonali Patrick S. Atiyah oraz Robert S. Summers w dziele pt. „Form and Substance in Anglo-American Law"[5]. Choć praca ta odnosi się do prawa anglosaskiego i ma charakter raczej teoretycznoprawny, to ustalenia dotyczące formalizmu tam poczynione z powodzeniem można przenieść na grunt prawa podatkowego. Takie spojrzenie zaś przyczynia się do wyjaśnienia niektórych zjawisk na tym gruncie. Powołani autorzy konstruują pojęcie formalizmu na następujących założeniach.

Po pierwsze, autorzy ci przyjmują założenie, że to, co formalne, ma swoje przeciwieństwo w postaci tego, co jest substancjalne[6].

Po drugie, formalizm i substancjalizm (oraz to, co formalne lub substancjalne) odnosi się do przesłanek, którymi kieruje się osoba stosująca prawo, czy też dokonująca wykładni prawa. Jeżeli sędzia podejmując decyzję kieruje się wyłącznie przesłankami prawnymi, to uznać należy, iż decyzja taka oparta jest o przesłanki formalne[7]. Jeżeli zaś osoba ta kieruje się przesłankami moralnymi, ekonomicznymi, politycznymi, instytucjonalnymi, czy społecznymi, to wówczas należy uznać, iż decyzja oparta jest o przesłanki substancjalne. Tym samym, to jest formalne, co wynika z „czystego prawa", co jest „prawnie autorytatywne", na czym sędzia opiera się, kierując się wyłącznie przesłankami prawnymi[8]. Substancjalne jest zaś to, co wynika z przesłanek

[5] P.S. Atiyah, R. Summers, *Form and substance in Anglo-American law*: a *comparative study of legal reasoning, legal theory, and legal institutions.*, Clarendon Press, Oxford 1987.

[6] *Ibidem*, s. 1.

[7] *Ibidem*, s. 2.

[8] *Ibidem*, s. 2.

pozaprawnych oraz to, couwzględnia również inne okoliczności. Przez to sędzia-formalista jest zwolennikiem tezy „prawo to prawo", „dura lex sed lex". Zwolennik uwzględniania przesłanek substancjalnych będzie z kolei większą wagę przydawał innym okolicznościom. To podejście może odnosić się również do normodawcy: jego nakazy mogą również przewidywać konieczność kierowania się względami czysto prawnymi lub też uwzględniać względy pozaprawne.

Po trzecie, formalizm prawa w powyższym ujęciu jest stopniowalny[9]. Uwzględnianie w wyższym stopniu przesłanek o charakterze formalnym, a tym samym mniej substancjalnym świadczy o wyższym stopniu sformalizowania (systemu prawnego, norm prawnych, przepisów prawnych, decyzji interpretacyjnej itd.)[10].

Po czwarte, przesłanki substancjalne są również jakiegoś rodzaju podstawą do tworzenia norm prawnych. Mogą one być np. jakimś celem społecznym lub moralnym. Normodawca, chcąc go osiągnąć, inkorporuje je do prawa[11], przez co przesłanki substancjalne stają się przesłankami formalnymi. Tym samym, takie pozaprawne, substancjalne przesłanki mogą mieć (i w zasadzie zawsze mają) jakieś znaczenie prawnonormatywne – choćby przez akceptowanie wykładni celowościowej, wykładni opartej na „wypełnianiu luk w prawie", czy też wprost wskazanie w przepisie odwołania do takich wartości pozaprawnych.

Po piąte, przesłanki formalne są podstawowe dla prawa, jego funkcjonowania oraz są warunkiem *sine qua non* uznania danego systemu za system prawny[12]. Z drugiej jednak strony, nawet w najbardziej formalnych systemach prawnych w jakimś zakresie istnieje konieczność odwołania się do przesłanek substancjalnych[13]. Zależy to od wielu czynników – w tym od danej kultury prawnej. Dlatego też w każdej kulturze prawnej

---

[9] *Ibidem*, s. 11.

[10] Jeżeli przykładowo rozporządzenie przewiduje, że wnioskodawca ma złożyć wniosek w 3 podpisanych egzemplarzach, to decyzja organu będzie w wysokim stopniu formalna, jeżeli ten uzna, iż złożenie wniosku było nieskuteczne z powodu braku podpisu na jednym z trzech egzemplarzy wniosków, co spowodowane było nagłym atakiem choroby aplikanta, która uniemożliwiła mu stawienie się w celu uzupełnienia takiego braku formalnego.

[11] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 6.

[12] *Ibidem*, s. 7.

[13] Jak choćby przynajmniej odejście od rezultatów wykładni językowej, jeżeli są one oczywiście absurdalne lub prowadzą do skutków godzących w bezpieczeństwo państwa.

istnieją jakieś granice uwzględniania przesłanek formalnych[14], poza którą stosujący prawo odwołuje się do przesłanek substancjalnych. Mogą one zależeć m.in. od danej gałęzi prawa, a nawet danej grupy przepisów w jej ramach[15].

Po szóste, przesłanki formalne nie mogą być utożsamiane z normami prawnymi. Należy przez te przesłanki rozumieć jakiekolwiek czynniki „prawne", które mogą wpłynąć na podjęcie danego rozstrzygnięcia. Wśród takich przesłanek można wymienić w szczególności normy (zasady i reguły), orzeczenia sądowe (które są przesłankami formalnymi wydania jakiejś decyzji, na których ta decyzja się opiera), prawo proceduralne (które najczęściej nakazuje określone zachowanie bez żadnego względu na przesłanki substancjalne), status jakiejś osoby (obywatel ma prawo wjazdu do kraju bez wizy nawet wówczas, gdy nie posiada żadnych faktyczny związków z tym krajem, podczas gdy nie-obywatel nie ma takiego prawa – niezależnie jak silnie jest z danym krajem i państwem związany), arbitralne reguły co do miejsca, ilości, czasu (np. konieczne jest złożenie formularza w trzech egzemplarzach do 15 maja)[16].

Należy podkreślić, że powyższe ujęcie formalizmu nie oznacza – co może się nasuwać w polskiej kulturze prawnej - odrzucenia założenia o zamkniętym katalogu źródeł prawa. Na pierwszy rzut oka powyższej koncepcji rozumienia formalizmu można zarzucać, że przecież każde rozstrzygnięcie polskiego sądu podatkowego jest (i powinno być) skrajnie i wyłącznie formalne, ponieważ opiera się tylko na przesłankach prawnych, a podejście odmienne byłoby sprzeczne z zasadami państwa prawnego. Taka teza byłaby jednak błędna, m.in. dlatego, że nie uwzględniałaby oczywistego faktu, że rozstrzygnięcia polskich sądów (np. w sprawach podatkowych) bardzo często uwzględniają różnorodne przesłanki pozaprawne. W wielu przypadkach są one oparte niemal w całości nanich. Taka teza nie uwzględniałaby również faktu, że treść przepisów pomieszczonych w ustawach może w większym lub mniejszym stopniu uwzględniać

[14] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 10.

[15] Nie jest trudne do uświadomienia, że oczywiście inny jest *de facto* stopień preferencji dla przesłanek o charakterze formalnym we współczesnym prawie cywilnym materialnym, inny w prawie podatkowym, a jeszcze prawdopodobnie inny w prawie proceduralnym odnoszącym się do tych dwóch wyżej wymienionych gałęzi prawa.

[16] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 10-11.

możliwość kierowania się przesłankami pozaprawnymi[17]. Wreszcie, przykładowo, nie uwzględniałaby faktu, że z różnych powodów, również często pozaprawnych, polski interpretator prawa podatkowego sięga rzadziej lub częściej do zasad konstytucyjnych, które treściowo są oczywiście bardziej substancjalne niż formalne. Zauważyć warto również, że kierowanie się intencją ustawodawcy jest także odwoływaniem się do czynników pozaprawnych. Interpretator poszukuje wówczas (np. w materiałach legislacyjnych) racji, dla której przepis został ustanowiony[18].

Z powyższego wnioskować należy, że formalizm i substancjalizm to słowa opisujące dwa skraje kontinuum, gdzie po jednej stronie jest pełen formalizm, a po drugiej pełen substancjalizm. To zjawiska, gdzie w jednym przypadku kierujemy się przesłankami czysto prawnymi, a w drugim wyłącznie pozaprawnymi. Tym samym stopień sformalizowania danej gałęzi prawa to stopnień intensywności, z jaką uwzględnia się przesłanki formalne kosztem substancjalnych. Zaś formalistyczny lub „substancjalistyczny" to słowa nacechowane emocjonalnie w sposób negatywny[19]. Teza ta znajduje potwierdzenie w uzasadnieniach orzeczeń polskich sądów administracyjnych[20].

Ustaliwszy taki sposób rozumienia pojęcia formalizmu prawa, należy odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób prawo może być sformalizowane. P.S. Atiyah oraz R.S. Summers wyróżnili przejawy sformalizowania prawa.

Pierwszym przejawem tego zjawiska może być formalność autorytatywna[21]. Chodzi tutaj o to, jakie przesłanki decydują, że określone zjawisko jest prawnie wiążące:

---

[17] Na pierwszy rzut oka widać przecież różnicę pomiędzy przepisem szerzej uwzględniającym różnorodne okoliczności faktyczne „wprost" niewymienione w zawartym w art. 33a ust. 11 uptu (decyzji, o której mowa w ust. 10, nie wydaje się, jeżeli nieprzestrzeganie terminu, o którym mowa w ust. 6, w tym częstotliwość tego nieprzestrzegania, można uznać za nieistotne w stosunku do liczby i wielkości operacji importowych, które podatnik rozlicza zgodnie z ust. 1, pod warunkiem że uchybienie to było spowodowane okolicznościami niewynikającymi z jego zaniedbania lub świadomego działania) od przepisu art. 103 ust. 1 uptu (podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 1a-4 oraz art. 33 i art. 33b).

[18] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 15.

[19] *Ibidem*, s. 28-31.

[20] Wyrok WSA w Gliwicach z 19.02.2013 r. sygn. IV SA/Gl 468/12; postanowienie WSA W Gliwicach z 28.07.2009 r. sygn. I SA/Gl 356/09 – publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

[21] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. s. 12.

czy norma, orzeczenie lub umowa jest prawnie wiążąca tylko dlatego, że została ustanowiona przez upoważniony autorytet – bez względu na jej treść. W tym ujęciu, przykładowo, norma wynikająca z art. 84 Konstytucji RP[22] charakteryzuje się wysokim stopniem formalizmu z tego powodu, że jej nieuwzględnienie ze względu na jakiegoś rodzaju przesłanki o charakterze substantywnym byłoby dalece utrudnione[23]. Została ona ustanowiona przez uprawniony autorytet i trudno twierdzić, że nie może być uwzględniona w określonym sporze ze względu na jej treść (inną zupełnie sprawą jest, że przepis ten jest dalece nieprecyzyjny treściowo). Tymczasem treść przepisu ustawowego może być (i często jest) badany pod względem jego zgodności z Konstytucją. Tym bardziej takiemu badaniu podlegają przepisy zawarte w rozporządzeniach. Kwestia ta nie dotyczy wyłącznie „klasycznych" źródeł prawa. Może dotyczyć również innych przesłanek podejmowania decyzji prawnych. W tym np. orzeczeń sądowych. Należy pamiętać, że w niektórych sytuacjach sądy są „związane" uchwałami NSA – i to w sposób właśnie formalny. W innych zaś sytuacjach sędziowie czują się „związani" utrwaloną praktyką interpretacyjną. Tym samym, w polskim systemie prawa podatkowego można stwierdzić, iż – przykładowo – przepis zawarty w Konstytucji prezentuje wyższy stopień formalności autorytatywnej niż przepis ustawowy. Uchwała pełnego składu NSA ma wyższy stopień formalności niż ustawa.

Drugi wyodrębniony przez powoływanych autorów rodzaj formalizmu to formalność treściowa[24]. Norma prawna może być bardziej lub mniej formalna w swojej treści. Stopień sformalizowania charakteryzowany jest w tym wypadku przez to, na ile dana norma jest ukształtowana przez bezwzględny nakaz oraz na ile taka norma jest „nadinkluzywna" lub „niedoinkluzywna" w stosunku do swojego celu[25]. Np. przepis art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[26] stanowi, że obowiązkowi podatkowemu podlega osoba, która posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

[22] Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

[23] Co nie ma nic wspólnego z jej ogólnym charakterem i jej niską formalnością w innych aspektach (jak np. formalność treściowa, czy formalność mandatoryjna).

[24] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 13.

[25] *Ibidem.,* s. 13-15.

[26] T.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.

centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) (pkt 1) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (pkt 2). Wyraźnie widać, że przepis pkt. 2 charakteryzuje się wyższym stopniem formalności treściowej. Jest on w pewnym aspekcie „niedoinkluzywny" w stosunku do swojego celu, ponieważ nie obejmuje swoim zakresem osób bardzo silnie związanych z Polską w różny faktyczny sposób, ale które przebywają przez krótki czas na jej terenie. Może on też być „nadinkluzywny" w tym sensie, że obejmuje osoby, które z Polską wiąże wyłącznie stosunek służbowy bez innych związków faktycznych. Pkt 1 zaś, charakteryzuje się dużo mniejszym stopniem sformalizowania treściowego. Odnosi się on do mniej precyzyjnych przesłanek treściowych, które stwarzają konieczność odniesienia się do pozaprawnych ocen, a jednocześnie, które w sposób „pełniejszy" odpowiadają celowi tego przepisu[27].

Trzecim rodzajem formalizmu jest formalność interpretacyjna. Zjawisko to odnosi się do interpretacji prawa. W tym rozumieniu proces interpretacyjny jest tym bardziej formalny, im charakteryzuje się większą preferencją interpretatora dla argumentów językowych lub tych o charakterze „zawężającym". Można przy tym wymienić dwa kierunki, w których wykładnia może być bardziej substancjalna (a mniej formalna). Pierwszy to taki, w którym interpretator ustalając rezultat wykładni sięga do argumentów przykładowo natury celowościowej (np. analizując premabułę aktu), systemowej, czy historycznej (zawsze jednak sięga do argumentów „umiejscowionych w prawie"). Drugi kierunek to taki, w którym interpretator ustalając rezultat wykładni sięga do argumentów zupełnie „pozaprawnych" – tzn. sięga do argumentów natury „słusznościowej", do argumentów wynikających z odczucia sędziego na temat tego, co jest słuszne lub sprawiedliwe, czy też tego, jaka treść normy powinna być[28]. Uwagi te można ewentualnie uzupełnić o trzeci (pośredni kierunek). Interpretator może sięgać również do „pozaprawnych" źródeł, aby ustalić, jaki był „słusznościowy" powód ustanowienia normy prawnej (co jest kierunkiem odmiennym oraz, jak się wydaje, mniej formalnym niż sięganie do preambuły, czy budowy aktu prawnego). Należy pamiętać, że

[27] Nie jest tutaj istotne, jaki jest rzeczywiście cel powołanego przepisu. Rzecz jasna, istnieją wątpliwości co do tego, czy w ogóle można zidentyfikować taki cel – stąd też mogą powstać wątpliwości co do opisu stopnia sformalizowania danych norm.

[28] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 14-15.

stopień sformalizowania wykładni różni się w zależności od źródła prawa (prawo precedensowe w systemie common law ma niższy stopień formalności interpretacyjnej niż prawo ustawowe) oraz kultury prawnej[29].

Kolejnym rodzajem formalizmu jest formalność mandatoryjna[30]. Stopień sformalizowania przesłanek podjęcia decyzji prawnych zależy w tym wypadku od tego, na ile dana norma prawna ma „moc" derogowania jakichkolwiek innych przesłanek substancjalnych. Celem ilustracji przywołać należy przepis art. 29a ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług[31], zgodnie z którym warunkiem obniżenia podatku należnego jest otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Przepis ten tworzy bezwzględną (mandatoryjną) przesłankę obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji również i podatku). I tak było do czasu wprowadzenia do powołanego artykułu ust. 15 pkt 4, zgodnie z którym potwierdzenie takie nie jest wymagane, gdy podatnik nie uzyskał go mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej. Podobnie rzecz się ma z art. 105a uptu, który przewiduje odpowiedzialność solidarną za zobowiązanie podatkowe nabywcy wraz ze zbywcą towarów, jednak – co jest przejawem obniżenia formalności mandatoryjnej – z wyłączeniem przypadków, gdy wartość nabywanych towarów nie przekroczyła 50.000 zł, a także gdy w momencie dostawy towarów nabywca wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Widać zatem, że kategoryczne (mandatoryjne) nakazy wynikające z wysoce formalnych norm mogą być łagodzone przez inne przesłanki. Takie zjawisko można uznać za obniżenie mandatoryjności danego nakazu (obniżenie stopnia formalności mandatoryjnej). Należy zauważyć, że obniżenie stopnia sformalizowania danej normy może następować za pomocą przesłanek wysoce formalnych treściowo (np. próg kwotowy) albo przesłanek wysoce treściowo substancjalnych (jeżeli podatnik wiedział lub mógł wiedzieć). Można bowiem również przyjąć, że norma jest tym mniej

[29] *Ibidem*, s. 15.

[30] *Ibidem*, s. 16.

formalna mandatoryjnie, im bardziej dopuszcza się możliwość wyłączenia jej stosowania ze względu na przesłanki substancjalne[32].

Piątym rodzajem formalizmu wyodrębnionym przez P.S. Atiyah'a i R.S. Summers'a jest formalność prawdy. System prawny może być bowiem mniej lub bardziej formalny w zależności od tego, na ile normy prawne uzależniają swoje skutki od „prawdziwych faktów", a nie od „faktów uznanych za prawdziwe"[33]. Chodzi tutaj, rzecz jasna, o posługiwanie się takimi instrumentami, jak prekluzja dowodowa, fikcje prawne, definicje formalne, ograniczenie dopuszczalności środków dowodowych.

Szóstym przejawem formalizmu jest formalność wykonawcza. System prawny może różnić się tym, na ile teoretyczne założenia co do tego, jak prawo powinno funkcjonować, biorąc pod uwagę wyłącznie jego treść („law in books") przekłada się na praktyczne jego funkcjonowanie („law in action"). Innymi słowy, system jest tym bardziej formalny, im bardziej treść prawa przekłada się na efekty jego praktycznego zastosowania[34].

Należy mieć na uwadze, że dana norma prawna (w tym i prawa podatkowego) może charakteryzować się różnym stopniem sformalizowania w różnych aspektach[35]. Norma przewidująca obowiązek uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej z wyłączeniem przypadku, gdy podatnik nie jest w stanie go otrzymać charakteryzuje się wysokim stopniem formalności autorytatywnej (zawarta jest w ustawie), ograniczonym stopniem formalności treściowej w zakresie obowiązku potwierdzenia (ustawa przewiduje możliwość wzięcia pod uwagę różnorodne okoliczności uniemożliwiające wykonanie obowiązku), ograniczonym stopniem formalności mandatoryjnej (ustawa przewiduje sytuacje wyłączające obowiązek), ograniczonym stopniem formalności interpretacyjnej (jeżeli przyjmie się, że z jakichś względów obowiązek ten nie musi być wypełniony w konkretnych okolicznościach – np. ze względu na przesłanki substancjalne podkreślone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości), wysokim

[31] T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm, dalej „uptu".

[32] *Ibidem*, s. 17.

[33] *Ibidem*, s. 18.

[34] *Ibidem*, s. 18.

[35] *Ibidem*, s. 18-19.

stopniem sformalizowania „prawdy" (gdyż podatnik w braku potwierdzenia zapłaci podatek od podstawy wyższej niż „faktyczna"), ograniczonym stopniem formalności wykonawczej (jeżeli przyjąć, iż nabywca zwrócił część ceny zbywcy, ale ten zobowiązany jest do zapłaty podatku w zbyt wysokiej kwocie z powodu braku potwierdzenia otrzymania korekty).

P.S. Atiyah oraz Robert S. Summers zauważają również, że w danym systemie prawnym funkcjonują normy drugiego rzędu, które wskazują, w jakim stopniu można traktować normy pierwszego rzędu w sposób formalniy lub substancjalny; każdy system prawny zawiera takie normy wyrażone wprost lub pośrednio wynikające z kultury prawnej[36]. Można sobie przykładowo wyobrazić, że w danej kulturze prawnej ugruntowano zwyczaj, zgodnie z którym prawo cywilne należy wykładać z mniejszym stopniem formalizmu interpretacyjnego, niż prawo podatkowe. Prawo proceduralne zaś – w niektórych aspektach – *de facto* traktowane może być bardziej substancjalnie. Konfiguracji można tutaj wyobrazić sobie wiele.

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, formalizm prawa (a w tym formalizm prawa podatkowego) jest niewątpliwie stopniowalny, a „mierzyć" go można na różnych skalach – w tym przede wszystkim biorąc pod uwagę formalność autorytatywną, treściową, interpretacyjną, mandatoryjną, formalność prawdy czy formalność wykonawczą.

FORMALIZM JAKO PREFERENCJA DLA OKREŚLONYCH ARGUMENTÓW INTERPRETACYJNYCH

Jak wskazano powyżej, jednym z przejawów formalizmu prawa jest formalizm interpretacyjny. Do tego znaczenia pojęcie to często jest zawężane. Nie tylko w literaturze polskiej. Ze względu na popularność tego rozumienia formalizmu warto poświęcić mu dodatkową uwagę. Analizy formalizmu w tym rozumieniu dokonał przede wszystkim M. Matczak[37] bazując na dorobku anglosaskim.

[36] *Ibidem*, s. 21-23.

[37] M. Matczak, *Summa iniuria. O błędzie formalizmu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2007.

Autor ten wskazuje, że koncepcje formalizmu w analizowanej przez niego literaturze amerykańskiej da się sprowadzić do trzech elementów: „(a) preferencji dla języka tekstu prawnego, a nie celu czy funkcji prawa, (b) preferencji dla szczegółowych reguł, a nie ogólnych standardów, (c) apolityczności lub amoralności formalizmu”[38]. Według B. Bixa formalizm to analiza zagadnień prawnych, które zakłada mechaniczne przechodzenie od kategorii ogólnych do konkluzji bez brania pod uwagę kwestii politycznych, moralnych, czy praktycznych; formalizm w innym ujęciu to twierdzenie, że przepisy powinny być interpretowane zgodnie z ich zwykłym znaczeniem, a nie zgodnie z celami, które stały u podstaw ich wydania, czy też intencjami ich autorów; formalizm to preferencja raczej dla zapisanych reguł prawnych niż ogólnych standardów[39]. Wg innych autorów główną cechą formalizmu jest redukcjonizm. Może on polegać na redukcjonizmie standardów (wyłącza lub ogranicza możliwość zastosowania ogólnych standardów na rzecz reguł), redukcjonizmie narzędzi interpretacyjnych (ogranicza branie pod uwagę przesłanek interpretacyjnych do analizy tekstu prawnego - ewentualnie z uwzględnieniem analizy systemowej – bez przywiązywania wagi do historii legislacyjnej, czy innych źródeł, jak np. kontekst uchwalania danego aktu prawnego), redukcjonizmie aktualizacji znaczenia tekstu prawnego[40]. M. Matczak podaje również inne, zaprezentowane przez F. Schauera, definicje formalizmu sprowadzające to pojęcie do tej samej istoty[41].

M. Matczak zauważa, że czasami formalizm jest rozumiany jako zaprzeczenie tego, że istnieje wybór w ramach danej reguły albo pomiędzy dwoma regułami, innym

[38] *Ibidem*, s. 63.

[39] *Ibidem*, s. 65.

[40] *Ibidem*, s. 67-68 wraz z cytowaną tam literaturą.

[41] Formalizm jako odrzucenie konieczności wyboru w otoczce normy (H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, 1961); formalizm jako odrzucenie instrumentalnej funkcji prawa (M. Horwitz, *The Transformation of American Law*, 1977); formalizm jako przesadne poleganie na języku reguł (K. Llewellyn, *Jurisprudence: Realism in Theory and Practice*, Chicago 1962); formalizm jako ograniczone i apolityczne podejmowanie decyzji (Unger, *The Critical Legal Studies Movement,* 1986); formalizm jako pogląd, że zastosowanie reguł jest mechaniczne, a mechaniczne ich zastosowanie jest sprawiedliwe (Kennedy, *Legal Formality*, Journal of Legal Studies, 1973); formalizm jako odrzucenie praktycznych konsekwencji decyzji prawnych (Strauss, *Formal and Functional Approaches to Separation-of-Powers Questions „A Foolish Inconsistency”*, 72 Cornell L. Rev., 1987), formalizm jako sztuczne zawężenie zakresu wyboru interpretacyjnego (Tushnet, *Anti-Formalism in Recent Constitutional Theory*, 83 Mich. L. Rev., 1985).

zaś razem, że jest to ograniczenie tego wyboru[42]. Czasami zaś mowa jest o tym, że formalizm zakłada, że nie istnieją „drogi ucieczki" (*escape routes*), dzięki którym podejmujący decyzję mógłby uniknąć skutków mechanicznego, nieelastycznego stosowania prawa do danego przypadku[43].

Ostatecznie M. Matczak na potrzeby swojej pracy konkluduje, że formalizm to podejście do stosowania prawa, które charakteryzuje się: (a) założeniem o pracy interpretatora jako operacji logiczno-technicznej polegającej na przechodzeniu od przesłanek do wniosku, bez angażowania się w tę operację ocen i wyborów aksjologicznych; (b) postulowaniem którejś z form redukcjonizmu; (c) przekonaniem że ten redukcjonizm i sylogizm zapewniają ograniczenie swobody interpretatora w procesie dochodzenia do konkluzji interpretacyjnej[44].

Podsumowując, formalizm w omówionym sensie można rozumieć jako interpretowanie i stosowanie prawa przy preferencji dla dyrektyw z zakresu wykładni językowej (ewentualnie systemowej), dla ograniczenia wpływu wykładni celowościowej, czy też jakichkolwiek innych argumentów odwołujących się do przesłanek pozaprawnych (politycznych, moralnych, ekonomicznych). Ewentualnie, formalizm w omówionym sensie może przejawiać się w procesie interpretacji prawa zmierzającej do osiągnięcia raczej rezultatów wykładni zawężającej (niż rozszerzającej).

FORMALIZM PRAWA PODATKOWEGO – TRZY CHARAKTERYSTYCZNE PRZEJAWY

Możliwe jest wyodrębnianie charakterystycznych przejawów formalizmu również w zależności od gałęzi prawa, na gruncie której zjawisko to rozważamy. W relacji do prawa podatkowego charakterystyczne przejawy formalizmu można wymienić co najmniej trzy (oprócz oczywiście tych omówionych wyżej – charakterystycznych dla prawa w ogóle).

[42] F. Schauer, *Formalism*, The Yale Law Journal, zeszyt 97, nr 4/1988 r., s. 521 interpretowany w M. Matczak, *op. cit.* s. 57.

[43] F. Schauer, *Formalism*, The Yale Law Journal, zeszyt 97, nr 4/1988 r., s. 548 interpretowany w M. Matczak, *op.cit*, s. 57.

[44] M. Matczak, *op.cit*, s. 70.

Po pierwsze, formalizm w prawie podatkowym to przywiązanie większej wagi do „formy transakcji" lub „formy zdarzenia gospodarczego" niż do ich rzeczywistej (ekonomicznej) treści, czy też do zamiaru podatnika. Wskazuje się tutaj też niekiedy, że poleganie na formie, to przydawanie instytucjom opisanym w prawie podatkowym znaczenia równoznacznego z ich cywilnoprawnymi odpowiednikami (spółka, sprzedaż, najem, pożyczka)[45]. Posłużyć się tutaj można przykładem, w którym jedna spółka (dominująca) powołuje dwie spółki zależne, które świadczą dwie usługi zamiast jednej w celu zastosowania dwóch różnych (niższej i wyższej) stawek podatku VAT, zamiast jednej (wyższej). Formalnie (tj. patrząc wyłącznie na przepisy ustawy oraz stosując je zgodnie z argumentami wykładni językowej) skutki podatkowe takich transakcji są jasne: dwa podmioty świadczą dwie usługi, do których stosuje się odpowiednie stawki. Z punktu widzenia jednak zamiaru osoby, która zastosowała opisany schemat, czy też z punktu widzenia „ekonomicznej treści transakcji", skutki podatkowe prawdopodobnie powinny zostać ocenione w odmienny sposób.

Po drugie, podobny problem przejawia się również w pytaniu, czy prawo podatkowe powinno być zbudowane w oparciu o reguły (czyli normy o relatywnie wysokiej formalności treściowej), czy też stosować tutaj należy inne rozwiązania[46]. Prawo podatkowe oparte na takich normach-regułach powoduje, że podatnicy „manipulują" nimi powodując skutki oczywiście niezamierzone przez ustawodawcę. Receptą (często niedoskonałą) na taką „manipulację" ma być stosowanie klauzul o zapobieganiu unikaniu opodatkowania[47]. Innym wyjściem, które – jak podkreśla się w literaturze - ma zapobiegać takiej „manipulacji" jest oparcie prawa podatkowego na normach-zasadach (standardach), przy czym może to z kolei prowadzić do podobnej „manipulacji" dokonywanej przez organy podatkowe. Problem ten jest również dostrzegany ostatnio w polskiej literaturze[48].

---

[45] International Fiscal Association, General Report, *Substance over form*, 2002, s. 24.

[46] Problem ten omawia m.in. D.A. Weisbach [w:] D.A. Weisbach, *Formalism in the tax law*, The University of Chicago Law Review, zeszyt 66, nr 3/1999, s. 860-886.

[47] *Ibidem*, s. 860, s. 862.

[48] H. Filipczyk, *Zasady i reguły, Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretu*, Projekt do dyskusji, publ. www.academia.edu, 2015.

Po trzecie wreszcie, formalizm prawa podatkowego czasami postrzegany może być jako intensywność występowania oraz restrykcyjność treści obowiązków instrumentalnych w prawie podatkowym (czy swego rodzaju „nasycenie" prawa podatkowego obowiązkami instrumentalnymi, obowiązkami formalnymi). Tak rozumiany formalizm prawa podatkowy był sygnalizowany przez B. Brzezińskiego[49]. Może tutaj chodzić zarówno o posiadanie określonego dokumentu w celu udowodnienia określonych faktów (zazwyczaj korzystnych w skutkach dla podatnika)[50], składanie deklaracji podatkowych[51], prowadzenia określonych ewidencji podatkowych[52]. Można więc postawić tezę, że prawo podatkowe (przynajmniej w tym znaczeniu) jest tym bardziej formalne, im więcej obowiązków instrumentalnych występuje w obszarze jego stosowania, im bardziej uciążliwe one są oraz im bardziej treściowo i mandatoryjnie są formalne.

Wskazane trzy przejawy formalizmu prawa podatkowego można zredukować do wyodrębnianych już w pierwszym punkcie niniejszego rozdziału. Każdy z tych przejawów w istocie można odnieść do skali formalności autorytatywnej, interpretacyjnej, treściowej, mandatoryjnej, formalności prawdy, czy formalności wykonawczej.

ZALETY I WADY FORMALIZMU PRAWA

Formalizm prawa ma, rzecz jasna, swoje określone zalety i wady. Ich krótka analiza jest przydatna z tego powodu, że formalizm – właśnie poprzez swoje dobre i złe strony – wspiera realizację określonych wartości, a godzi w inne wartości chronione przez prawo.

Punktem wyjścia analizy zalet i wad formalizmu musi być stwierdzenie, że formalność jest immanentną cechą prawa, bez której system normatywny nie jest systemem prawnym[53]. Prawo musi być w jakimś stopniu formalne, ponieważ musi być

[49] B. Brzeziński, *Przyczynek… op. cit.*, KPP, nr 2/2009.

[50] *Ibidem*, s. 96.

[51] *Ibidem*, s. 97.

[52] *Ibidem*, s. 99.

[53] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 260.

społecznie identyfikowalne. Musimy wiedzieć, kto jest autorytetem prawodawczym, konieczne są formy, w jaką przybierać mają nakazy autorytetu prawodawczego, od kiedy obowiązuje, tak aby adresaci mieli pewność, do czego mają się stosować. Forma zapewnia prospektywność i trwałość prawa. Brak formalnego potwierdzenia sprzedaży nieruchomości doprowadziłoby do trudno rozwiązywalnych sporów i nie pozwoliłby zapobiec problemom koordynacji wewnątrz tej społeczności[54]. Jednocześnie jednak każdy system prawny do jakiegoś stopnia akceptuje oparcie rozstrzygnięć na przesłankach substantywnych[55].

Generalnie jednak w literaturze zwraca się uwagę na następujące zalety i wady formalizmu prawa. Wśród zalet wymienia się to, że formalizm zapewnia przewidywalność rezultatów stosowania prawa[56]. Po drugie, ma on zapewniać ograniczenie dyskrecjonalności sędziego[57] (a ewentualnie i państwowego organu stosującego prawo), czy w ogóle arbitralności władzy[58]. Po trzecie, formalizm ma sprzyjać efektywności oraz ograniczeniu kosztów stosowania prawa[59]. Jak się również wskazuje, formalizm ma być „lekiem" na bardzo ograniczony czas na rozstrzyganie spraw ze względu na ich ilość[60]. Po czwarte, formalizm jest atrakcyjny psychologicznie oraz społecznie[61]. Atrakcyjność psychologicznego formalizmu przejawia się w tym, że zapewnia komfort sędziemu (lub urzędnikowi) stosującemu prawo. Skoro stosowanie prawa oparte jest na „prostym" sylogizmie, to sędzia nie musi tłumaczyć dokonanej przez siebie decyzji interpretacyjnej, bo wynik sylogistycznego rozumowania nie podlega debacie[62]. Jak podkreślają sędziowie w wydawanych wyrokach oraz prokuratorzy, prymat wykładni literalno-językowej „zapewnia bezpieczeństwo prawne i jednolite orzecznictwo" oraz „uwalnia od nacisków społecznych i nacisków w

[54] M. Matczak, *op. cit.*, Warszawa 2007, s. 85 za cytowanymi tam autorami – głównie R. Summers.

[55] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 10.

[56] M. Matczak, *op. cit.*, s. 9 oraz s. 111; P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.,* s. 73.

[57] M. Matczak, *op. cit.*, s. 111.

[58] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 73.

[59] M. Matczak, *op. cit.*, s. 26 oraz 118.

[60] *Ibidem,* s. 124.

[61] *Ibidem*, s. 122.

[62] *Ibidem,* s. 122-123.

mediach"[63]. Wszechstronna analiza wszystkich możliwych argumentów interpretacyjnych wymagałoby większego nakładu pracy i czasu[64]. Tym samym atrakcyjność psychologiczna i społeczna formalizmu polega na tym, że motywy podjęcia danej decyzji dla zewnętrznych obserwatorów są relatywnie łatwo czytelne. Wszak organ podejmujący decyzję może relatywnie łatwo wytłumaczyć, że być może ta decyzja wydaje się niesprawiedliwa, ale ten dany konkretny przepis tak stanowi, a prawa należy przestrzegać. Krytycznie podsumował to zjawisko jednak M. Zander, który stwierdził, że „ostateczna krytyka literalnego podejścia do interpretacji polega na twierdzeniu, że jest ono [postawą] dezertera i lenia. Sędzia rezygnuje z próby zrozumienia dokumentu już za pierwszym podejściem. Zamiast wysilić się, aby odkryć, co ten tekst znaczy, przyjmuje on po prostu najprostszą interpretację przedmiotowych słów – bez uwzględniania, czy ta interpretacja ma jakikolwiek sens w danym kontekście"[65]. Po piąte, wśród zalet formalizmu wskazuje się, że w dłuższej perspektywie zapewnia on wyższą jakość prawa i instytucji prawnych ponieważ zmniejsza ryzyko popełnienia błędu przez sędziów stosujących prawo, nieposiadających narzędzi do profesjonalnej oceny wielości czynników, które powinny wpływać na sytuację prawną podmiotów podlegających prawu oraz wymusza na władzy ustawodawczej precyzyjne tworzenie prawa – ustawodawca nie może liczyć na „poprawę" prawa za pośrednictwem wymiaru sprawiedliwości przez poszukiwanie intencji czy historii legislacyjnej, zmniejsza koszty stosowania prawa oraz zwiększa jego stabilności i przewidywalność[66]. Po szóste, zapewnia podobieństwo rozstrzygnięć, a zatem i sprzyja realizacji zasady równości[67]. Po siódme, formalizm ma być niezbędną przesłanką realizacji zasady rządów prawa[68]. Po ósme, formalizm ma gwarantować publiczność oraz czytelność reguł[69].

---

[63] *Ibidem*, s. 123 [za:] K. Pałecki, *Społecznie oczekiwany wzorzec orzekania sądowego* [w:] *Sądy w opinii społeczeństwa polskiego*, K. Pałecki (red.), M. Borucka-Arctowa, Kraków 2003, s. 155.

[64] *Ibidem,* s. 125.

[65] *Ibidem.*, s. 125 [za:] M. Zander, *The Law-Making Process,* Butterworths, London 1999, s. 54.

[66] *Ibidem*, s. 76.

[67] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 73.

[68] M. Matczak, *op. cit.*, s. 111.

[69] P.S. Atiyah, R. Summers, *op. cit.*, s. 74.

W literaturze akcentuje się również wady formalizmu prawa. Formalizm wiąże się z ryzykiem nieujawniania wszystkich rzeczywistych przesłanek interpretacyjnych, co ma doprowadzać do niemożności krytyki, czy dyskusji nad rezultatami decyzji w stosowaniu prawa[70]. Wiąże się to w rezultacie z nieprzewidywalnością wyniku podejmowania decyzji[71]. Formalizm interpretacyjny krytykowany jest również dlatego, że rozumienie tekstu prawnego nie jest możliwe bez przesłanek interpretacyjnych zaczerpniętych z kontekstu[72]. Formalizm interpretacyjny polegający na redukcji przesłanek interpretacyjnych ma prowadzić do „gorszych" rezultatów stosowania prawa niż w przypadku decyzji opartej na „wszystkich dostępnych" relewantnych przesłankach[73]. Zauważa się również, że założenie formalizmu z punktu widzenia faktycznego procesu stosowania prawa jest nieprawdziwe, ponieważ de facto sądy niemal nigdy nie opierają się na przesłankach czysto formalnych. Podkreśla się, że założenie o związaniu interpretatora tekstem ustawy jest nieprawdziwe.

W literaturze zwrócono również uwagę na to, że często ten, kto ma podlegać regułom, chce aby były on bardzo jaskrawe i formalne – tak, aby adresat normy wiedział, czego od niego normodawca oczekuje. Jednakże takie podejście najczęściej jest pożądane przez tych, którzy znają reguły; przez tych, który wyposażeni są w środki, aby znać reguły, preferują posługiwanie się nimi. Ten, kto reguł nie zna – woli, aby rozstrzygnięcie było oparte na mniej sformalizowanych normach „moralnych", „słusznościowych", ogólnie przyjętych i funkcjonujących w społeczeństwie. Ten punkt widzenia zwraca uwagę na niezwykle istotą okoliczność odnoszącą się do podatkowych obowiązków instrumentalnych. Jasne bowiem się staje, że podatkowe obowiązki instrumentalne charakteryzujące się wysokim stopniem sformalizowania mogą być wypełnione wyłącznie przez tych, którzy te obowiązki znają. Im bardziej bowiem, odbiegają one od tego, co wydaje się „słuszne" na poziomie intuicji „przeciętnego podatnika" (im bardziej są one oddalone od oczekiwanych reguł, które w danym przypadku miałyby funkcjonować w danym społeczeństwie), tym stają się one mniej

[70] M. Matczak, *op. cit.*, s. 71.

[71] *Ibidem*, s. 73.

[72] *Ibidem*, s. 74.

[73] *Ibidem.*, s. 75.

„demokratyczne" w tym sensie, że mogą być z powodzeniem wypełniane (a zatem i pełnić należycie swoją funkcję) wyłącznie przez tych, którzy mają zasoby, aby reguły znać. Można posłużyć się tutaj przykładem darowizny, która powinna być dokonana wyłącznie na rachunek bankowy oraz która powinna być udokumentowana ściśle przepisanym formularzem pod rygorem utraty zwolnienia podatkowego. „Przeciętny podatnik" uzna taką regułę za intuicyjnie „niesłuszną" oraz dyskryminującą go tylko z tego powodu, że nie wiedział o istnieniu tej reguły. Jego frustracja będzie większa, jeżeli ten „przeciętny podatnik" będzie w stanie udowodnić, że uchylać się od opodatkowania nie zamierzał.

Tym samym, przeformalizowanie reguł często prowadzi do różnych negatywnych skutków. Wśród nich wymienić należy ich przesadną komplikację, oddalenie ich treści od stanu spójności z regułami „zdrowego rozsądku" przyjętymi w społeczeństwie, stan, w którym przestrzeganie reguł możliwe jest wyłącznie przez tych, którzy dysponują zasobami umożliwiającymi zapoznanie się z nimi. W procesie tego „oddalania" gra rolę również fakt, że skomplikowane reguły często prowadzą do ustaleń kontrfaktycznych – a ściślej mówiąc do takich skutków prawnych, które są diametralnie różne w podobnych stanach faktycznych.

WNIOSKI

Formalizm prawa może być różnie rozumiany oraz analizowany z różnych punktów widzenia. Samo pojęcie ma również swoje specyficzne znaczenie na gruncie prawa podatkowego. W tym obszarze wiązane jest z problematyką formy jako opozycji do treści, z problematyką oparcia prawa podatkowego na regułach (a nie zasadach), czy też z problematyką podatkowych obowiązków instrumentalnych. Wszystkie te różne rozumienia pojęcia formalizmu można sprowadzić do najbardziej generalnego jego rozumienia jako zjawiska opierania podejmowanej decyzji na przesłankach o charakterze prawnym (w przeciwieństwie do przesłanek o charakterze pozaprawnym). Tak rozumiany formalizm jest stopniowalny oraz może być charakteryzowany poprzez różne aspekty. Wśród tych aspektów można wyróżnić formalność autorytatywną, treściową, interpretacyjną, mandatoryjną, formalność prawdy, czy formalność wykonawczą.

SUPLEMENT: FORMALIZM PRAWA PODATKOWEGO A PODATKOWE OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE

Uzupełniająco, warto zwrócić uwagę na obserwację wynikającą z powyższych rozważań, a dotyczącą podatkowych obowiązków instrumentalnych. Mianowicie, wiele problemów związanych z formalizmem prawa podatkowego znajduje swój jaskrawy wyraz w ich problematyce.

Obowiązki te charakteryzują się zazwyczaj wysokim stopniem sformalizowania we wszystkich niemal omawianych aspektach. Mianują się wysokim stopniem formalności treściowej, przeważnie interpretowane są przy zastosowaniu argumentów językowych (wbrew ich funkcji), mają wysoką formalność mandatoryjną, a jednocześnie ich funkcjonowanie tworzy interesujące zderzenie z wartością prawdy w prawie oraz prowadzi niejednokrotnie do skutków innych niż zamierzone - co budzi refleksje na gruncie ich formalności wykonawczej.

Jednocześnie ten wysoki stopień sformalizowania obowiązków instrumentalnych relatywnie często prowadzi do unaocznienia w sposób bardzo jaskrawy konfliktu pomiędzy ich formalizmem (np. rezultatami wykładni językowej przepisów ich ustanawiających) a przesłankami wynikającymi z intuicyjnie pojmowanego powszechnego „poczucia słuszności", „sprawiedliwości", czy „zdrowego rozsądku". Tym samym bardzo wyraźne i namacalne jest tutaj napięcie pomiędzy rezultatami oparcia rozstrzygnięć prawnych na przesłankach formalnych oraz substancjalnych. Czyni to dobrą okazję do tego, aby zbadać na ile formalizm prawa podatkowego zakłóca osiągnięcie rozstrzygnięcia zgodnego z pozaprawnymi wartościami cenionymi przez społeczeństwo oraz jakie kroki można podjąć w celu zminimalizowania tego napięcia.

Wreszcie, pomimo że obowiązki instrumentalne zazwyczaj charakteryzują się wysokim stopniem formalizmu, spotykane są sporadycznie takie, których formalizm jest obniżony. Obniżanie stopnia formalizacji obowiązków instrumentalnych jest widoczne w orzecznictwie sądowym, czy w historycznej ewolucji treści przepisów prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich dwóch dekad. Powstaje zatem pytanie, czy te drugie nie mogą stać się wzorcem dla tych pierwszych i czy nie wskazuje to na słuszność drogi w kierunku „odformalizowania" prawa podatkowego.

Dla formalizmu prawa charakterystyczne jest również napięcie pomiędzy formalnymi regułami a zasadami konstytucyjnymi, czy wynikającymi z prawa unijnego. Jak podkreśla się w literaturze, jedną z „dróg wyjścia" z konfliktu pomiędzy rezultatami przesłanek formalnych oraz substancjalnych może być zasada proporcjonalności[74] (oraz ewentualnie zasada równości). Obowiązki instrumentalne są bardzo użytecznym przedmiotem badań w tym kontekście. Zasada proporcjonalności bowiem jest coraz częściej powoływana przy badaniu ich zgodności ze standardami konstytucyjnymi czy wspólnotowymi. Przydatne zatem wydaje się badanie – na przykładzie tych obowiązków – czy proporcjonalność może być jedną z dróg wyważenia, na ile reguły prawa podatkowego powinny być sformalizowane.

Kolejną interesującą obserwacją związaną z formalizmem prawa podatkowego jest relacja formalizmu prawa, a w szczególności obowiązków instrumentalnych do wartości prawdy w prawie. Niewypełnienie obowiązków formalnych często prowadzi bowiem do ustaleń kontrfaktycznych[75]. Powoduje to jaskrawy konflikt pomiędzy formalizmem obowiązków instrumentalnych a wspomnianą wartością prawdy.

Ostatecznie, zauważyć należy, że obowiązki instrumentalne inspirują do ciekawej refleksji na gruncie problematyki „formy i treści" w prawie podatkowym. W pewien sposób oczywiście obecna, w prawie podatkowym, jest refleksja na temat tego, na ile organy podatkowe mogą i powinny „pomijać" formę czynności, uwzględniając jej treść zmierzając do rozstrzygnięć niekorzystnych dla podatnika[76]. Powstaje jednak pytanie, czy zasadny jest postulat, iż powinny pomijać formę (obowiązki instrumentalne), uwzględniając „treść" czynności na jego korzyść.

Podsumowując, zauważyć należy, że problematyka obowiązków instrumentalnych „kumuluje" niemal wszystkie problemy, które wiążą się z problematyką formalizmu prawa podatkowego. Stanowią przy tym czytelnie ograniczone pole badawcze. Ich badanie stanowi doskonały punkt wyjścia dla badania formalizmu prawa podatkowego w ogóle oraz jego granic.

---

[74] M. Matczak, *op. cit.*, s. 94.

[75] B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 97.

[76] *Substance over form*, International Fiscal Association, General Report,2002.

SUMMARY

Some remarks for clarification of the term „tax law formalism"

The term „tax law formalism" is relatively often used in academic or journalistic debate (or in court rulings). Analysis of the term's content leads to interesting reflections concerning tax law (and law in general). The aim of this paper is to conduct some strands of such analysis and to contribute to clarification of this term. In order to achieve this, reflection on formalism of law was led in three directions.

First, the term formalism as making legal decisions based on „pure" legal premises (in contrast to premises laying outside the law) was discussed. In particular, the meaning explored by Patrick S. Atiyah and Robert S. Summers in „Form and Substance in Anglo-American Law" was described and its manifestations as authoritative, content, interpretative, mandatory, truth, enforcement formality.

Second, the term formalism as a preference for certain interpretative reasons (language, narrowing, reduction) was indicated.

Third, three denotations of formalism characteristic for tax law were analysed: preference for "form" of economic transaction rather than its "substance", basing tax law on rules rather than principles (or other standards), intensity (restrictiveness) of tax instrumental (formal) obligations.

In "supplement" to the article remarks on the third meaning mentioned above was broadened – namely the one connected with instrumental obligations in tax law.

Key words: tax law, formalism

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, formalizm

ARTYKUŁY

WYROK TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO DOTYCZĄCY NIEZGODNOŚCI ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ Z KONSTYTUCJĄ A PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCHI ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

MAREK KALINOWSKI*

SPIS TREŚCI

1. Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. P 30/11 i obowiązek zawiadomienia o zawieszeniu biegu przedawnienia 74
2.Stanowisko Ministra Finansów i sądów administracyjnych 76
3.Analiza stanowiska zajmowanego w orzecznictwie 77
4.Podsumowanie 83

WYROK TK Z DNIA 17 LIPCA 2012 R. P 30/11 I OBOWIĄZEK ZAWIADOMIENIA O ZAWIESZENIU BIEGU PRZEDAWNIENIA

Dnia 17 lipca 2012 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok w sprawie o sygnaturze P 30/11, w którym orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub

* Profesor zwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji UMK w Toruniu, e-mail: mkal@law.uni.torun.pl

postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Konsekwencją tego orzeczenia była m.in. nowelizacja art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej1 polegająca na uzależnieniu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe2. Wobec tego, że ustawa weszła w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia3 i nie zawiera przepisów przejściowych, wywiera ona jedynie skutki na przyszłość. Oznacza to m.in., że zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dokonane po dniu wejścia w życie znowelizowanego przepisu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej będzie powodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia we wszystkich tych sprawach podatkowych, w których zobowiązanie podatkowe jeszcze nie wygasło.

Powstaje jednak problem wpływu wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej na bieg terminu przedawnienia w sytuacji, w której postępowanie to zostało wszczęte przed wejściem w życie znowelizowanego przepisu Ordynacji podatkowej, a jednocześnie przed tą datą podatnik został poinformowany o tym fakcie przez organ podatkowy. Problem ten zostanie omówiony w kolejnym punkcie niniejszego artykułu.

---

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926), zwana dalej O.p.

[2] Nowelizacji tej dokonano ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. z 2013 r., poz. 1149.

[3] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z dnia 30 września 2013 r.

STANOWISKO MINISTRA FINANSÓW I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Stosunkowo szybko stanowisko w analizowanej kwestii zajął Minister Finansów w wydanej przez siebie interpretacji ogólnej prawa podatkowego z dnia 2 października 2012 r. w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego4. Analizując wyrok w sprawie P 30/11 Minister Finansów stwierdził, że Trybunał Konstytucyjny orzekając o niezgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, nie zakwestionował dopuszczalności samej przesłanki zwieszenia biegu terminu przedawniania, bowiem uznał on, iż „(…) organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego". Zauważył on również, że stwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny wada normy prawnej tkwi jedynie w braku zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Natomiast oceniając skutki orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, uznał on, że jedynym takim skutkiem jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu". Natomiast, według oceny Ministra Finansów, wyrok ten nie spowodował uchylenia, czy też pozbawienia prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w wyniku przesłanki określonej w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, dokonanego wcześniej bez zawiadomienia podatnika.

Wychodząc z tych założeń, Minister Finansów wskazał, w jaki sposób organy podatkowe powinny interpretować i stosować przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku w sprawie jego

[4] Interpretacja ogólna Nr PK4/8012/239/AAN/12/1804 Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r. w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, Dz. Urz. Min. Fin. z 2012 r., poz. 48.

niezgodności z Konstytucją. Z tych wskazań wynika, że organy podatkowe powinny zawiadamiać podatników o fakcie wszczęcia postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, w sytuacji, gdy wskutek wszczęcia tego postępowania nastąpiło zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zaś zobowiązanie to nie uległo jeszcze przedawnieniu.

Analiza przywołanej interpretacji prowadzi do wniosku, że według Ministra Finansów orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w żadnym stopniu nie wpłynęło na obowiązujący stan prawny. W szczególności, według niego, skutkiem wszczęcia postępowania karnego skarbowego po dacie wydania tego wyroku było zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Natomiast, jak można się jedynie domyślać, że zalecane przez Ministra Finansów informowanie podatników przez organy podatkowe o dacie zawieszenia postępowania wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, miało powodować usunięcie stanu niepewności podatnika co do istnienia lub nieistnienia stosunku podatkowoprawnego.

Podobnego rodzaju pogląd zdają się przyjmować również sądy administracyjne, które uznają, iż w każdym przypadku, gdy podatnik został zawiadamiany o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nawet gdy doszło do niego przed wejściem w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne.

ANALIZA STANOWISKA ZAJMOWANEGO W ORZECZNICTWIE

Przywołane wyżej poglądy Ministra Finansów, jak też sądów administracyjnych nie wydaja się trafne, bowiem nie uwzględniają ustaleń prawoznawstwa dotyczących znaczenia zachowań psychofizycznych w prawie. Stwarza to kanwę dla sformułowania kilku uwag dotykających ustaleń nauki prawa, dotyczących tej kwestii, które powinny zostać uwzględnione w sprawach, w których stosowany jest przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej do zawiadomień o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dokonanych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie

ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne. Zanim jednak zostaną one sformułowane, celowe wydaje ustosunkowanie się do poglądu, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. nie spowodował żadnych zmian w rzeczywistości prawnej, a w szczególności nie pozbawił prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia w wyniku zajścia zdarzenia unormowanego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W swoim wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z art. 2 Konstytucji przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 tego aktu. Z faktu użycia w tym wyroku zwrotu: "w zakresie, w jakim", można dojść do wniosku, że jest to tzw. orzeczenie zakresowe, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał, że niekonstytucyjna jest jedynie jakaś część normy zrekonstruowanej przez niego z przepisów Ordynacji podatkowej.

Istotą orzeczenia zakresowego jest to, że Trybunał Konstytucyjny nie orzeka o całej normie zdekodowanej z przepisu lub z przepisów aktu prawnego, lecz jedynie o jej części (zakresie). Dotyczy ono jedynie pewnej liczby potencjalnych rezultatów interpretacji przepisów, które mieszczą się w zakresie normy. Innymi słowy, w tego rodzaju wyroku Trybunał Konstytucyjny uznaje za zgodny lub też niezgodny z wzorcem konstytucyjnym nie całą normę, lecz jedynie pewne potencjalne stany faktyczne objęte jej zakresem, względnie jej część odnoszącą się do określonych podmiotów.

Analizując wyrok z dnia 17 lipca 2012 r. można zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny wskazał, że niezgodna z Konstytucją jest dyspozycja normy przewidująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje na to ten jej fragment, który ma następujące brzmienie: "w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego". Natomiast w dalszej części sentencji wskazał on, te elementy hipotezy normy podatkowej, a więc te stany faktyczne, w których jej dyspozycja musi zostać uznana za

niekonstytucyjną. Te stany faktyczne obejmują sytuacje, w których zostało wszczęte postępowanie karne, lub postępowanie w sprawie, lecz podatnik nie został powiadomiony o tym fakcie najpóźniej do dnia upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji należy stwierdzić, że wskutek wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny utraciła moc ta część normy podatkowej wyprowadzanej z art. 70 § 6 O.p., która swoją hipotezą obejmuje zdarzenie uregulowane w art. 70 § 6 pkt 1, zaś swoją dyspozycją obejmuje zdarzenie, o którym mowa w art. 70 § 6 zd. wstępne O.p., t.j. zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W konsekwencji, normy tej nie można stosować.

Tymczasem zarówno Minister Finansów, jak też sądy administracyjne uznają, że mimo, iż Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność wskazanej wyżej normy, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia, o ile podatnik zostanie zawiadomiony o tym, że zostało wszczęte jedno z tych postępowań. Uznają one zatem, że zawiadomienie przez organ podatkowy podatnika o tych okolicznościach będzie miało taką moc sprawczą w sferze prawa podatkowego, że spowoduje skutek prawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Błąd tego stwierdzenia polega na tym, iż nie uwzględnia on ustaleń nauki prawa, dotyczących znaczenia zachowań psychofizycznych w prawie.

Otóż, jak wskazuje Z. Ziembiński, czynności ludzkie można podzielić na czynności naturalne oraz na czynności tetyczne - czynności o charakterze konwencjonalnym. Jak wskazuje ten autor, te pierwsze czynności sprowadzają się do pewnych ruchów, gestów itp. w określonym czasie i przestrzeni, takich jak np. spożycie marchewki, czy wypicie szklanki wody. Ich wykonanie w naszym środowisku społecznym pozostanie niczym więcej, niż spożycie marchewki, czy wypisie szklanki wody5. Według tego autora, nie oznacza to jednak, że dokonanie tychże czynności nie mogły wywierać jakich konsekwencji kulturowych. Jednakże byłoby tak, gdyby stały się one czynnościami konwencjonalnymi. Te ostatnie polegają na tym, że mocą pewnych wyraźnie

[5] Z. Ziembiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 27-28.

ustanowionych reguł, np. w drodze aktu normatywnego, lub zwyczajowo ukształtowanych reguł, pewnym czynnościom psychofizycznym lub czynności konwencjonalnej prostszej nadaje się sens społeczny, sens kulturowy. Wśród tych reguł wyróżnia się:

a) reguły sensu czynności konwencjonalnej, które wskazują, „jak określonym czynnościom psychofizycznym (lub konwencjonalnym niższego stopnia) przypisać taki a nie inny sens";

b) dyrektywy celowościowe, które określają, „co należy czynić, aby (na gruncie przyjmowanych reguł sensu) dokonać określonej czynności konwencjonalnej";

c) ewentualne normy nakazujące dokonanie czynności konwencjonalnej danego rodzaju.

Innymi słowy, właśnie istnienie reguł o takiej właśnie treści pozwala na uznanie, że czynność naturalna staje się czynnością konwencjonalną, której dokonanie wywołuje skutki. Reguły te - jak wskazuje Z. Ziembiński - pozwalają na identyfikację danego zachowania jako czynności konwencjonalnej, ponieważ wyznaczają one zarówno sposób dokonywania, jak i konwencjonalny sens czynności, wykraczający poza znaczenie samych czynności składających się na substrat czynności konwencjonalnej6.

Odnosząc powyższe uwagi na grunt prawa, należy stwierdzić, że pewne zachowanie ludzkie będzie mogło być uznane za wywierające jakikolwiek skutek w sferze prawa, gdy będzie obowiązywał przepis, który będzie stanowił, że właśnie to zachowanie, dokonane w określony sposób, wywiera taki lub inny skutek prawny.

Jak wskazano wyżej, na mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego za niekonstytucyjny został uznany przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w zakresie, w jakim wywoływał on skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Skutkiem tego wyroku jest to, że wszczęcie postępowania karnego lub postępowania karnego

[6] Z. Ziembiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa,* op. cit., s. 76-79; por. też M. Gutowski, *O regułach dokonywania czynności prawnych,* PiP z 2010 r., nr 8, s. 18.

skarbowego, jako zdarzenia przestały wywierać skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Nie oznacza to jednak, że jeśli podatnik zostałby powiadomiony o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego, to nastąpiłby skutek polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Żaden bowiem przepis art. 70 O.p. nie powiązał z faktem zawiadomienia podatnika żadnych skutków prawnych, w szczególności zaś skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

W sposób pośredni kwestię tę poruszył również Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku w sprawie P 30/11. Uznając, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest niekonstytucyjny, gdyż nie nakazuje poinformowania podatnika o tym, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego, wskazał on, że: "Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa".

Z przytoczonej wyżej wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego wynika wyraźnie, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stanie się zgodny z Konstytucją, gdy podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się wskutek zajścia wskazanego w nim zdarzenia. Jednocześnie wyraźnie wskazał, że to w gestii ustawodawcy leży uzupełnienie tego przepisu w taki sposób, by spełniał on wymogi konstytucyjności. Można to oczywiście uczynić poprzez zawarcie w przepisie obowiązku poinformowania podatnika np. o wszczęciu samego postępowania karnego albo karnego skarbowego, lub też o tym, że wskutek wszczęcia jednego z tych postępowań nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W ten sposób zachowaniu naturalnemu jakim jest zawiadomienie o określonej treści, ustawodawca nada sens prawny i zwiąże z nim określone konsekwencje.

Tymczasem zarówno interpretacji wydanej przez Ministra Finansów, jak też wyroków sądów administracyjnych wynika, że mimo, iż żaden przepis Ordynacji

podatkowej nie wiązał jakichkolwiek skutków prawnych z zawiadomieniem podatnika o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego, to jednak z takim zawiadomieniem należy wiązać skutek prawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przyjęcie tego poglądu oznaczałoby jednak, że to organ podatkowy ma prawo do przypisania pewnej wybranej przez siebie czynności faktycznej spośród wielu typów czynności mogących prowadzić do skutku w postaci doprowadzenia do sytuacji, w której podatnik będzie wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się (np. poinformowanie podatnika o wszczęciu wobec podatnika konkretnego postępowania, poinformowanie podatnika, że konkretne zobowiązanie nie przedawni się wskutek wszczęcia postępowania karnego itp.), oraz do przypisania tej czynności skutku prawnego. Jednak takie działania są zarezerwowane wyłącznie dla ustawodawcy, nie zaś dla organu stosującego prawo. Zatem w stanie prawnym sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne żadne działania podjęte przez organ w postaci zawiadomienia podatnika, nie mogły spowodować zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Gdyby natomiast przyjąć stanowisko prezentowane przez Ministra Finansów oraz przez sądy administracyjne, należałoby natychmiast postawić pytanie, jaka ma być treść zawiadomienia podatnika. Czy ma być np. zawiadomienie o samym fakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia, czy może o wszczęciu postępowania. Powstałoby też pytanie, czy w zawiadomieniu tym należy bliżej wskazać o jakie postępowanie chodzi, w szczególności, czy z pisma tego ma wynikać związek pomiędzy postępowaniem podatkowym i postępowaniem i karnym skarbowych. Tego rodzaju pytania można byłoby mnożyć w analizowanym przypadku. Bez wyraźnego rozstrzygnięcia ustawodawczego trudno ustalić, czy czynność faktyczna w postaci zawiadomienia podatnika, która została dokonana przez organ, wywarła jakiekolwiek skutki. Brak jest bowiem w systemie prawa tego, co Z. Ziembiński nazywa dyrektywami celowościowymi, określającymi, „co należy czynić, aby (na gruncie przyjmowanych reguł sensu) dokonać określonej czynności konwencjonalnej". W konsekwencji, gdyby przyjąć, że to organ określa jaka ma być treść zawiadomienia podatnika, brak byłoby

normatywnego wzorca, w oparciu o który należałoby oceniać, czy dokonane zawiadomienie zostało dokonane prawidłowo, a tym samym wywarło skutek prawny.

Oceniając charakter prawny pism przesyłanych podatnikom przez organy podatkowe przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, zawierających informacje o wszczęciu postępowań karnych lub postępowań w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, których wysyłanie zalecił Minister Finansów we wspomnianej wyżej interpretacji ogólnej prawa podatkowego, należy stwierdzić, że są one zwykłymi czynnościami psychofizycznymi, z którymi nie mogą być wiązane żadne skutki prawne. Przepisy prawa nie wiążą z nimi reguł sensu, które przypisywałyby im jakiekolwiek konsekwencje normatywne. Brak jest także normatywnie wyznaczonych dyrektyw celowościowych, które określałyby sposób ich wykonania, by mogły zostać uznane za skutecznie dokonane[7]. Stąd też nawet, gdy takie pisma zostaną przesłane podatnikom, zaś ci ostatni dowiedzą się, że zostało wszczęte postępowanie karne lub karne skarbowe, nie może to wywołać żadnych skutków w świecie prawnym.

Niewątpliwie nie można również uznać, by sama interpretacja ogólna prawa podatkowego wydana przez Ministra Finansów miała moc sprawczą wykreowania czynności konwencjonalnej. W polskim systemie prawnym taką moc mógłby mieć jedynie akt prawny rangi ustawowej, nie zaś interpretacja ogólna prawa podatkowego[8].

PODSUMOWANIE

W konsekwencji, należy uznać, że pisma kierowane do podatników stosownie do treści interpretacji ogólnej prawa podatkowego nie wywrą żadnych skutków w sferze prawa podatkowego. W szczególności nie doprowadzą do tego, że ulegnie zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki zresztą pogląd wynika pośrednio z wypowiedzi Senatu który w uzasadnieniu do przygotowanego przez siebie

[7] Te ostatnią okoliczność zdaje się dostrzegać również Minister Finansów, który w swojej interpretacji stara się wyznaczyć tego rodzaju reguły.

[8] Na marginesie należy zauważyć, że Minister Finansów, wydając analizowaną interpretację ogólną prawa podatkowego złamał przepis art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, bowiem w wydanej przez siebie interpretacji nie dokonuje on wykładni prawa podatkowego, lecz stara się je ustanowić.

projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, która została uchwalona w dniu 30 sierpnia 2013 r., stwierdził, że: "W projekcie nie zawarto przepisów przejściowych, co oznacza, że jeżeli upłynęło w dniu wejścia w życie ustawy 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku - to zobowiązanie, mimo wszczęcia postępowania karnego, zgodnie z wyrokiem TK, uległo przedawnieniu. Jeżeli zaś nie upłynęło 5 lat, lecz np. 3 lata, to organ ma jeszcze 2 lata od dnia wejścia w życie ustawy na poinformowanie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia".

W tej sytuacji można postawić pytanie, czy przed nowelizacją art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, dokonaną ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, można doszukać się w polskim systemie prawnym jakiejś czynność konwencjonalnej, która mogłaby zostać uznana za prawnie skutecznie informującą podatnika o wszczętym postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. Otóż zarówno w Kodeksie postępowania karnego, jak też Kodeksie karnym skarbowym założono, iż osoba może dowiedzieć się o toczącym się postępowaniu w momencie przedstawienia jej zarzutów. Natomiast aktem, w którym zawarta jest tego rodzaju informacja, jest postanowienie o przedstawieniu zarzutów, które doręczane podejrzanemu niezwłocznie po przedstawieniu mu zarzutów. Przedstawienie zarzutów, jak też doręczenie wskazanego wyżej postanowienia stanowią niewątpliwie czynności konwencjonalne, bowiem przepisy obu procedur karnych ustanawiają dla nich zarówno reguły sensu, dyrektywy celowościowe, jak też normy nakazujące dokonanie tych czynności, o ile zostaną spełnione normatywnie określone przesłanki. Jednakże przepisy Kodeksu postępowania karnego oraz Kodeksu karnego skarbowego normują jedynie konsekwencje tych czynności dla odpowiednich postępowań karnych. Natomiast żadne regulacje prawne nie normują znaczenia tych czynności dla prawa podatkowego, w szczególności wpływu ich dokonania na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stąd też jedynie z bardzo dużymi zastrzeżeniami można byłoby przyjąć, że postawienie zarzutów jest tą czynnością konwencjonalną, której można przypisać takie znaczenie, iż prowadzi do poinformowania podatnika o toczącym się postępowaniu karnym lub postępowaniu

karnym skarbowym, powodując również w sferze prawa podatkowego skutki, które ta ostatnia gałąź prawa wiąże uzyskaniem przez podatnika takiej informacji. W konsekwencji, z dużą ostrożnością można byłoby zaakceptować pogląd, że nastąpi przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdy przed datą upływu tego terminu podatnikowi zostaną przedstawione zarzuty w sprawie o przestępstwo bądź też w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Przyjęcie takiego poglądu wpisywałoby się w motywy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. Ponadto, jeszcze przed wydaniem wyroku przez Trybunał Konstytucyjny podobny pogląd był wypowiadany w nauce prawa podatkowego[9].

W konsekwencji należy uznać, iż pogląd, że zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia jest błędny.

[9] Por. np. B. Brzeziński, A Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego* (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2011 r., nr 1, s. 16 i nast.

SUMMARY

Judgment of the constitutional court concerning the incompatibility of article 70 § 6 point 1 of tax statute with the constitution and tax business and court of administrative courts

The article analyzes the effects of the judgment of the Constitutional Tribunal of 17 July 2012 (P 30/11). According to the author, as a result of the judgment, it became impossible to suspend the limitation period of the tax obligation by notifying the taxpayer of the initiation of proceedings in a case of a fiscal offense or fiscal petty offense. This state lasted until the day of amendment of art. 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance 1997 made by the Act of 30 August 2013 on the amendment of the Tax Ordinance Act, the Tax Penal Code Act and the Customs Law Act.

Key words: tax law, tax, Constitutional Tribunal

Słowa kluczowe: prawo podatkowe; podatek, Trybunał Konstytucyjny

PROBLEMY KODYFIKACJI PRAWA PODATKOWEGOW KRAJACH AMERYKI ŁACIŃSKIEJ

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

SPIS TREŚCI

1. Zagadnienia ogólne 87
2. Modele kodeksów 89
3. Rozwiązania systemowe 91
4. Przypadek Brazylii 96
5. Uwagi końcowe 102

ZAGADNIENIA OGÓLNE

Ameryka Łacińska to obszar świata bardzo interesujący z punktu widzenia nauki prawa podatkowego oraz praktyki legislacyjnej, jaka na gruncie tej pierwszej ma miejsce. W ostatnim trzydziestoleciu w krajach Ameryki Łacińskiej wyraźnie wzrosło zainteresowanie kodyfikacją prawa podatkowego. Wyraża się to zarówno w opracowaniach analitycznych o charakterze doktrynalnym, jak i przygotowaniem modeli kodeksów podatkowych, mających powiązać koncepcje kodyfikacyjne z praktyką legislacyjną poszczególnych państw.

* prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

Ruch intelektualny, jaki tam powstał w dziedzinie prawa podatkowego, miał swój początek w Niemczech i wiązał się – jak się powszechnie uważa – z wprowadzeniem tam w życie ordynacji podatkowej - Reichsabgabenordnung (1919 r.)[1]. Wokół tej ustawy i poglądów jej twórcy Enno Beckera rozwinęła się niemiecka doktryna prawa podatkowego. Pasem transmisyjnym idei kodyfikacyjnych do Ameryki Łacińskiej była włoska doktryna prawa podatkowego, będąca pod dużym wpływem niemieckiej nauki i praktyki legislacyjnej dotyczącej prawa podatkowego[2]. Dorobek włoskiej, a następnie hiszpańskiej nauki prawa podatkowego przeniesiony został na powiązane z tymi ostatnimi – także kulturą prawną – państwa Ameryki Łacińskiej.

Pierwsze znaczące osiągnięcie w sferze kodyfikacji miało tam miejsce już w roku 1936, kiedy to w Meksyku wszedł w życie Federalny Kodeks Podatkowy. Kolejne projekty pojawiły się w 1942 r. (Argentyna), 1953 r. (Brazylia) i 1957 r. (Urugwaj)[3].

Znaczącym wydarzeniem w rozwoju nauki tamtego regionu było powstanie w 1956 roku *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*. Instytut podjął i kontynuuje do dzisiaj działalność naukową, koncentrując się na najważniejszych problemach z zakresu tworzenia i funkcjonowania prawa podatkowego oraz administracji podatkowej. Rezultatem jego corocznych kongresów są uchwały i rekomendacje dotyczące kluczowych zagadnień współczesnego systemu podatkowego i jego prawnych aspektów. Jego opiniotwórcza rola jest niekwestionowana.

W tym kontekście historycznym należy też analizować współczesne procesy kształtowania się form prawnych opodatkowania w państwach Ameryki Łacińskiej. Jednym z aspektów tej aktywności jest kodyfikacja prawa podatkowego. W tym miejscu należy zauważyć, że kodyfikacja prawa nie może być sprowadzana wyłącznie do kwestii istnienia/nieistnienia kodeksu, jako kompleksowej i pełnej formy ujęcia przepisów prawa należących do danej dziedziny. Zasadne jest współcześnie twierdzenie, że kodyfikacja to każdy sposób uporządkowania przepisów prawa. To uporządkowanie

---

[1] R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina,* [w:] *Direito Tributario. Estudos me homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira,* (B. Machado coord.), Saraiva 1984, s. 241.
[2] A. Amatucci, *Tax Law* [w:] *International Tax Law* A. Amatucci (red.), Kluwer Law International 2006, s. 24 i nast.
[3] R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina, op. cit.*, s. 242-243.

może mieć różną postać: poczynając od kodeksu, aż do zespołu aktów prawnych funkcjonalnie ze sobą powiązanych[4]. Dążenie do objęcia kodeksem unormowań należących do określonej dziedziny prawa jest rzeczą dosyć oczywistą, z tym, że wykonalność tego zadania jest współcześnie coraz bardziej ograniczona.

MODELE KODEKSÓW

W procesach kodyfikacyjnych w państwach tego obszaru niebagatelną rolę odgrywają modele kodeksów. Są to rekomendowane wzorce budowy kodeksu prawa podatkowego, opracowywane zarówno przez poszczególne autorytety podatkowe (zwykle profesorów prawa), jak i organizacje zajmujące się badaniem funkcjonowania prawa podatkowego i systemów podatkowych.

Model OEA/BID (1967 r.) - obecnie znany jako model ILADT - przygotowano w ramach programu: *Reforma tributaria para América Latina, el Programa Conjunto de Tributación, prowadzonego przez Organización de los Estados Americanos, Banco Interamericano de Desarrollo (Comisión Económica para América Latina).*

Model CIAT (1997 r.) opracowany został przez organizację zrzeszającą administracje podatkowe krajów Ameryki Łacińskiej – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Oba te modele stały się przedmiotem analizy i szerokiej debaty o charakterze doktrynalnym[5]. Porównanie założeń aksjologicznych oraz ideologii, w oparciu o którą zbudowano oba modele, wypadło dosyć wyraźnie na niekorzyść Modelu CIAT. Stwierdzono, że podczas gdy model ILADT zbudowany jest na demokratycznej podstawie obowiązku podatkowego, Model CIAT (1997 r.) opiera się na archaicznym,

[4] B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń TNOiK 2008, s. 212-213.
[5] Problematyka kodyfikacji prawa w Ameryce Łacińskiej była m. in. przedmiotem obrad XX Jornadas del ILADT, Salvador Bahia, Grudzień 2000. Pogłębioną analizę porównawczą obu modeli znaleźć można m. in. u M. Mur Valdivia, W. Belaúnde Plenge, *Relatoria Nacional de Peru: Los Modelos de Código Tributario para América Latina OEA/BID y CIAT*, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahia – Brasil (3-8 Diciembre 2000).

nie przystającym do współczesności wzorcu działania władczego, autorytarno-opresywnego[6].

Dostrzeżono, że niektóre rozwiązania proponowane w treści Modelu CIAT są w oczywisty sposób sprzeczne z postanowieniami konstytucji państw, których administracja należy do tej organizacji. Zmniejsza to atrakcyjność modelu nie tylko ze względów merytorycznych (aksjologia), ale także *stricte* formalnych – trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której poszczególne państwa zmieniałyby konstytucję po to tylko, aby powstała możliwość skorzystania z kompletnych rozwiązań oferowanych przez Model CIAT[7].

Podnoszono że Model CIAT "uelastycznia" zasadę legalizmu rozwiązaniami działającymi na korzyść administracji podatkowej. To podejście jest rzekomo „bardziej pragmatyczne i mniej teoretyczne". Tłumaczono to potrzebą utrzymania określonego, niezbędnego stopnia efektywności działania administracji podatkowej, która powinna mieć do dyspozycji instrumenty o represyjnym charakterze, z karami na czele. Krytyka dotyczyła nie tylko szerokich, słabo dookreślonych kompetencji administracji podatkowej, ale także rozmycia systemu źródeł prawa podatkowego, z istotnym udziałem niedookreślonych aktów o charakterze generalnym wydawanych przez administrację podatkową[8].
Rozwiązania Modelu CIAT (1997) służą – w przeważającej opinii – w pierwszym rzędzie administracji podatkowej, demonstrującej i stosującej siłę przy wykonywaniu jej zadań. Nie wspierają one natomiast idei dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych przez podatnika[9]. Ta krytyka stała się być może impulsem do opracowania nowego Modelu CIAT (2006) – *Modelo de Codigo Tributario del CIAT*. Analiza tego modelu przekraczałaby już zakres przedmiotowy tego opracowania.

Nie da się jednoznacznie stwierdzić, jaki jest wpływ modeli kodeksów na legislację podatkową w poszczególnych państwach. Jest on zapewne zróżnicowany. Za rozwiązaniami modelowymi podąża dosyć wiernie Kodeks podatkowy Boliwii z roku

[6] J. Ferreiro Lapatza, *La codification en America Latina. Analisis Comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)*, Tax Journal Vol. XXIX N. 169, July-August 2002, s. 336.
[7] Ibidem, s. 353.
[8] Ibidem, s. 340.
[9] Ibidem.

1970. Duże podobieństwo do modelu wykazuje też Kodeks Podatkowy Kostaryki z 1970 r.[10] Kodeks podatkowy Urugwaju, który wszedł w życie w 1975 r. za punkt wyjścia także przyjął rozwiązania Modelu ILADT, ale zostały one dosyć głęboko przepracowane i zmodyfikowane[11]. W piśmiennictwie latynoamerykańskim panuje dosyć jednoznaczna opinia, że kodeksy podatkowe, w szczególności te, które oparte są bardziej lub mniej bezpośrednio o rozwiązania wzorcowe, prawidłowo respektują wartości i zasady konstytucji swoich państw[12].

ROZWIĄZANIA SYSTEMOWE

Przegląd rozwiązań systemowych istniejących w poszczególnych państwach Ameryki Łacińskiej należałoby poprzedzić ustaleniem, co rozumie się pod pojęciem kodyfikacji. W tych państwach spotyka się zazwyczaj akty prawne o nazwie „*codigo tributario*". Wbrew intuicjom językowym nie są to jednak najczęściej kodeksy podatkowe, ale rozmaite zbiory przepisów ogólnych prawa podatkowego, odpowiadające w jakiejś mierze europejskiemu pojęciu ordynacji podatkowej.

Trzy typy kodyfikacji wyróżnia E. Baristocchi[13]. Pierwszy to kodyfikacja ograniczona, obejmująca przepisy ogólne prawa podatkowego, ale wyłączająca przepisy dotyczące poszczególnych podatków. Drugi to kodyfikacja szeroka, zawierająca zarówno przepisy ogólne prawa podatkowego, jak i najważniejsze przepisy dotyczących poszczególnych podatków. Trzeci to kodyfikacja pełna, obejmująca całość prawodawstwa podatkowego danego kraju.

Bardziej rozbudowaną klasyfikację buduje C. Rezende[14]. Wyróżnia on cztery rodzaje kodyfikacji. Pierwszy to kodyfikacja ograniczona, zawierająca przepisy ustalające zasady i reguły ogólne materialnego prawa podatkowego. Na świecie ten typ

[10] R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina, op. cit*., s. 246.
[11] Ibidem.
[12] Ibidem, s. 260.
[13] E. Baristocchi, *Codificación del Derecho tributario en: Trattado de Tributación,* t. 1, *Derecho Tributario*, vol. 1, D.A. García Belsunge (red.), Buenos Aires 2003, s. 185.
[14] C. Rezende, *Codificacao do Direito tributario*, s. 8, za: A. Toffoli Tavolaro: A codificaçaõ tributária: *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI,* Tomo I, Cesar Garcia Nova (red.), Catalina Hoyos Jimenez, Marcial Pons 2008, s. 413.

kodyfikacji spotyka się w Australii, Kanadzie, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii oraz we Włoszech.

Rodzaj drugi to kodyfikacja częściowa, zawierająca przepisy ogólne materialnego prawa podatkowego oraz regulację określonych, wybranych instytucji jednego lub większej liczby podatków. Ten wzorzec jest spotykany w szeregu państw Ameryki Łacińskiej oraz Europy kontynentalnej.

Rodzaj trzeci to kodyfikacja „pełna", zawierająca przepisy ogólne prawa podatkowego oraz przepisy tworzące podstawową strukturę części szczegółowej materialnego prawa podatkowego, tak jak ma to miejsce w Niemczech, Brazylii i w Hiszpanii.

Czwarty rodzaj to kodyfikacja całkowita, kompletna, obejmująca całość unormowań należących do gałęzi prawa podatkowego danego państwa. Kodeks podatkowy w ścisłym tego słowa znaczeniu występuje m. in. w Kolumbii, Stanach Zjednoczonych, Paragwaju i – z pewnymi zastrzeżeniami – we Francji.

Przegląd rozwiązań systemowych spotykanych w państwach Ameryki Łacińskiej trzeba poprzedzić uwagą, że na ich kształt wpływać może sposób potraktowania problematyki podatkowej w konstytucji danego państwa. Analiza treści konstytucji krajów Ameryki Łacińskiej pokazuje spore zróżnicowanie w sposobie ujęcia zagadnień podatkowych w ich treści. Konstytucja Brazylii zawiera szereg postanowień dotyczących opodatkowania. Konstytucje Kolumbii, Ekwadoru i Wenezueli zawierają postanowienia dotyczące podatków w skali porównywalnej do niektórych państw europejskich, natomiast w konstytucji Urugwaju nie ma żadnych przepisów odnoszących się do tych kwestii. Przypadek Brazylii jest na tyle interesujący, że zostanie przedstawiony szerzej w końcowych partiach opracowania.

ARGENTYNA

W Argentynie projekty kodeksów podatkowych przygotowali swego czasu wybitni przedstawiciele nauki prawa podatkowego: Fonrogue (1942 r. i 1963 r.) oraz Jarach (1947 r.). Pomysły te nie zostały jednak nigdy zrealizowane. Obowiązująca obecnie ustawa - Procedimiento Tributario (Ley 11.683, Decreto 618/97) jest przede wszystkim kodyfikacją postępowania podatkowego. Obok przepisów dotyczących szeroko rozumianego postępowania podatkowego (z uregulowaniami dotyczącymi

administracji podatkowej włącznie) zawiera także postanowienia dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego, przepisy dotyczące sankcji podatkowych i kar. Kodyfikacja dotyczy wyłącznie przepisów formalnego prawa podatkowego.

BOLIWIA

W Boliwii obowiązuje Código Tributário Nacional (Lei Nş 5.172, de 25 de outubro de 1966), wielokrotnie zmieniany, zwłaszcza dekretem 6.306 z 2007 r. Zawiera on przepisy właściwe dla ordynacji podatkowych. Uznaje się, że jest to typ kodyfikacji częściowej.

CHILE

Kodeks podatkowy Chile, przygotowany w roku 1960, wyróżniał się tym, że hipotezy niektórych przepisów uwzględniały czynnik subiektywny zachowań podatnika w postaci zawinienia[15]. Wszedł on jednak w życie dopiero w roku 1970, a „dojrzałość" osiągnął po zmianach wprowadzonych w latach 1974 (Decreto Ley N° 830), 1978 i 2005[16]. Obecna kodyfikacja – *Codigo Tributario Chileano* - zawiera 265 artykułów i klasyfikowana jest jako częściowa.

EKWADOR

W tym państwie obowiązuje *Código Tributário do Equador* (Codificación 2005-2009 de 14/06/2005) zawierający aż 439 artykułów zawierających przepisy ogólne prawa podatkowego, wspólne dla wszystkich podatków – z procedurą podatkową włącznie. Nie zawiera unormowań odnoszących się do poszczególnych podatków. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

GWATEMALA

W Gwatemali Código Tributário (Decreto Número 6-91 z 25/0/1991) liczy 189 artykułów, regulujących podstawowe kwestie dotyczące zobowiązań podatkowych, wymiaru podatku i postępowania w sprawach podatkowych. Spełnia kryteria kodyfikacji ograniczonej.

[15] R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina, op. cit.*, s. 246.
[16] Ibidem, s. 247.

HONDURAS

Częściową kodyfikacją prawa podatkowego jest w tym kraju Codigo Tributario de Honduras (Decree 22-97, La Gaceta 30.05.1997). Zawiera on 225 artykułów dotyczących ogólnej problematyki prawa podatkowego; nie zawiera postanowień dotyczących poszczególnych podatków. Jest to kodyfikacja typu częściowego.

KOLUMBIA

W Kolumbii obowiązuje Estatuto Tributário Nacional (Decreto Extraordinário 624 do 30 de março de 1980). Jest to kompletna kodyfikacja prawa podatkowego, jedyna w Ameryce Łacińskiej, obejmująca zarówno ogólne, jak i szczegółowe prawo podatkowe.

KOSTARYKA

Kostaryka ma ustawę pod tytułem Codigo de normas y procedimientos tributaries (Ley N° 4755 de 29 de abril de 1971). Obejmuje ona zasady ogólne prawa podatkowego, przepisy dotyczące wszystkich podatków, zagadnienia obowiązku podatkowego, sankcji administracyjnych i kar, przepisy dotyczące postępowania podatkowego oraz postępowania sądowego przed sądem administracyjnym (179 artykułów). Nie zawiera przepisów dotyczących poszczególnych podatków. Klasyfikowana jest jako kodyfikacja częściowa.

MEKSYK

Meksyk – o czym była już mowa - był krajem, który pierwszy w regionie skodyfikował prawo podatkowe w roku 1939. Obecnie obowiązuje tam Código Fiscal de la Federación (Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981) wielokrotnie zmieniany, zawierający 263 artykuły regulujące prawa i obowiązki podatników, uprawnienia organów podatkowych, procedury wymiaru podatku, zaskarżania decyzji podatkowych oraz sądowej weryfikacji rozstrzygnięć administracyjnych. Można zaliczyć go do grupy kodyfikacji częściowych.

NIKARAGUA

W Nikaragui obowiązuje Código Tributario de la República de Nicaragua (Ley No. 562 publicada el 23/11/05 en La Gaceta No. 227). Ustawa nie zawiera postanowień dotyczących poszczególnych podatków, ale zawiera przepisy ogólne materialnego prawa

podatkowego, przepisy dotyczące procedury podatkowej, sankcji podatkowych etc. Ustawa spełnia więc kryteria kodyfikacji częściowej, odpowiadającej europejskiemu wzorcowi ordynacji podatkowej.

SALWADOR

W Salwadorze obowiązuje Codigo Tributario (Decreto Legislativo n° 230 de 14/12/2000). Dekret był szereg razy nowelizowany; zawiera 202 artykuły, regulujące kwestie zasad i podstawowych norm dotyczących opodatkowania oraz innych kwestii wspólnych dla całego prawa podatkowego. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

PANAMA

Panama nie ma kodeksu podatkowego – tamtejszy Código Fiscal to zbiór przepisów dotyczących opodatkowania dochodów.

PARAGWAJ

W Paragwaju obowiązuje Ley No 125/91- *Establece el Nuevo Regimen Tributário* z 18.12.1991 r. Ustawa była wielokrotnie zmieniana. Zawiera przepisy dotyczące poszczególnych podatków. Brak przepisów o charakterze wspólnym, ogólnym nie pozwala na określenie jej mianem kodyfikacji w rozumieniu respektowanego tu czwórpodziału C. Rezende.

PERU

W Peru obowiązuje *Texto Único Ordenado do Código Tributário* (Decreto Supremo n° 135-99-IF de 18 de agosto de 1999) zawierający 194 artykuły dotyczące ogólnych kwestii materialnego o proceduralnego prawa podatkowego. W treści dostrzega się istotny wpływ treści Modelu CIAT oraz Modelu ILADT[17]. Kodyfikacja mieści się w kategorii częściowych.

URUGWAJ

W Urugwaju obowiązuje Código Tributario de Uruguai (Decreto-Lei n° 14.306 de 29 de novembro de 1974). Jest on oparty w istotnej mierze na Modelu ILADT. Zawiera między innymi podstawowe unormowania prawa podatkowego, przepisy formalnego i proceduralnego prawa podatkowego, przepisy dotyczące sankcji administracyjnych i karnych. Uznany jest za kodyfikację częściową.

WENEZUELA

[17] A. Toffoli Tavolaro, *A codificaçaõ tributária*, op. cit., s. 407.

W Wenezueli Código Orgánico Tributario de Venezuela (Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001) oparty w istotnej mierze na Modelu ILADT, zawiera 34 artykuły dotyczące kwestii ogólnych z dziedziny prawa podatkowego. Przepisy dotyczą obowiązku podatkowego i konsekwencji jego powstania, sankcji za naruszenie przepisów prawa podatkowego, administracji podatkowej, zaskarżania decyzji podatkowych oraz arbitrażu w sprawach podatkowych. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

PRZYPADEK BRAZYLII

Brazylijskie prawo podatkowe jest dosyć wyjątkowe ze względu na niespotykany gdzie indziej wysoko stopień konstytucjonalizacji. Brazylijski kodeks podatkowy – *Código Tributário Nacional* (Lei N° 5.172 de 25 de outubro de 1966), wielokrotnie nowelizowany, funkcjonuje w cieniu postanowień konstytucyjnych, które niekiedy w sposób dosyć szczegółowy określają nie tylko granice opodatkowania, ale wyznaczają wprost kształt elementów konstrukcji poszczególnych podatków. Po części przynajmniej tłumaczyć można to tym, że wspomniany kodeks podatkowy jest kodeksem federacji, a w związku z tym szereg rozwiązań prawnych ma na celu „Ułożenie relacji fiskalnych między brazylijskimi stanami, w szczególności w dążeniu do zapobieżenia podwójnemu opodatkowania czy też innym ewentualnym niezbornościom systemowym.

Zakres unormowań kwestii podatkowych w konstytucji brazylijskiej jest imponujący. Ujęte są one w Tytule VI. „System daninowy i budżet". Rozdział 1 tego tytułu nosi nazwę „Narodowy system podatkowy". Składa się on z pięciu sekcji o następujących nazwach: Sekcja I. Zasady ogólne (art. 145-149-A); Sekcja II. Granice władztwa daninowego (art. 150-152)[18]; Sekcja III. Podatki Unii (art. 153-154); Sekcja IV. Podatki stanów i Dystryktu Federalnego (art. 155); Sekcja V. Podatki gmin (art. 156) oraz Sekcja VI. Podział dochodów (art. 157-162). Postanowienia tam zawarte tworzą szeroką bazę ustrojowo-normatywną opodatkowania w państwie o ustroju federalnym, jakim jest Brazylia.

Wyłącznie dla zilustrowania stanu rzeczy przytoczona zastanie *in extenso*, w tłumaczeniu na język polski treść art. 155 Konstytucji Brazylii:

Artykuł 155

Do kompetencji stanów i Dystryktu Federalnego należy ustanawianie podatków od:

I - dziedziczenia lub darowizn rzeczy lub praw;

II - czynności dotyczących przepływu towarów i świadczenia usług transportowych między stanami i gminami, nawet jeżeli te czynności i usługi zostały zapoczątkowane za granicą;

III - własności pojazdów silnikowych.

§ 1. Podatek, o którym mowa pkt I:

I - obejmujący nieruchomości i związane z nimi prawa, należy do kompetencji stanu, w którym się one znajdują, lub do Dystryktu Federalnego;

II - obejmujący rzeczy ruchome, papiery wartościowe i wierzytelności, należy do kompetencji stanu, w którym sporządza się spis inwentarza lub uproszczony spis inwentarza, do kompetencji stanu, w którym zamieszkuje darczyńca, lub do kompetencji Dystryktu Federalnego;

III - ustawa uzupełniająca określa, do kogo należy kompetencja do ustanowienia podatku:

a) jeżeli darczyńca zamieszkuje lub przebywa za granicą;

b) jeżeli dana osoba posiadała majątek za granicą, zamieszkiwała lub przebywała za granicą albo gdy spis inwentarza jej majątku został sporządzony za granicą;

IV - stawki maksymalne podatku ustanawia Senat Federalny.

§ 2. Podatek, o którym mowa w pkt II podlega następującym zasadom:

I - nie może być naliczany od podatku zapłaconego wcześniej; podatek należny od każdej czynności związanej z przepływem towarów lub świadczeniem usług jest pomniejszany o kwotę pobraną z tytułu czynności wcześniejszych przez ten lub inny stan lub przez Dystrykt Federalny;

II - zastosowanie zwolnienia lub zaniechania nałożenia podatku, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej:

a) nie jest uznawane za zaliczkę na poczet kwoty podatku należnej z tytułu późniejszych czynności lub usług;

b) jest zaliczane na poczet kwoty podatku należnej z tytułu czynności wcześniejszych;

III - może być selektywny, w zależności od znaczenia towarów i usług;

IV - uchwała Senatu Federalnego, z inicjatywy Prezydenta Republiki lub jednej trzeciej Senatorów, przyjęta bezwzględną większością głosów jego członków, ustanawia stawki podatkowe dla czynności i usług międzystanowych i eksportowych;

V - Senat Federalny jest uprawniony do:

a) ustanawiania stawek minimalnych dla czynności wewnętrznych w drodze uchwały, przyjętej z inicjatywy jednej trzeciej swoich członków bezwzględną większością głosów;

b) ustanawiania stawek maksymalnych dla tych samych czynności w celu rozstrzygnięcia specyficznych sporów dotyczących interesu stanów w drodze uchwały, przyjętej z inicjatywy bezwzględnej większości jego członków, większością dwóch trzecich jego członków;

VI - stawki wewnętrzne dla czynności związanych z przepływem towarów i świadczeniem usług nie mogą być mniejsze niż stawki przewidziane dla czynności międzystanowych, z wyjątkiem przypadku odstąpienia od tej zasady przez stany i Dystrykt Federalny, zgodnie z przepisem pkt XII g);

VII - w związku z czynnościami i usługami, których celem jest dostarczenie dóbr i usług konsumentowi końcowemu do innego stanu, przyjmuje się:

a) stawkę międzystanową, jeżeli nabywca podlega obowiązkowi podatkowemu;

b) stawkę wewnętrzną, jeżeli nabywca nie podlega obowiązkowi podatkowemu;

VIII - w przypadku, o którym mowa w podpunkcie a) punktu poprzedniego, do stanu, w którym znajduje się nabywca, należy kwota odpowiadająca różnicy pomiędzy stawką wewnętrzną a stawką międzystanową;

IX - podatek obejmuje również:

a) przywóz dóbr lub towarów importowanych przez osoby fizyczne lub prawne, nawet jeżeli są one objęte obowiązkiem podatkowym w ramach tego podatku, niezależnie od ich przeznaczenia, a także usługi świadczone poza granicami stanu; podatek przypada stanowi, w którym znajduje się przedsiębiorstwo będące nabywcą towarów, dóbr lub usług;

b) pełną wartość czynności w przypadku, gdy towary zostały dostarczone razem z usługami nie objętymi kompetencją podatkową gmin.

X - podatek nie obejmuje:

a) czynności związanych z wysyłaniem towarów za granicę ani usług świadczonych usługobiorcom za granicą, pod warunkiem utrzymywania i właściwego wykorzystania kwoty podatku pobranego z tytułu czynności i usług wcześniejszych;
b) czynności związanych z wysyłaniem do innych stanów ropy naftowej, w tym także olei, paliw płynnych i gazowych z niej uzyskanych oraz energii elektrycznej;
c) złota, w przypadkach określonych w art. 153 § 5;
d) świadczenia usług w dziedzinie środków przekazu w formie nadawania dźwięku oraz dźwięku i obrazu w wolnym i bezpłatnym odbiorze;
XI - podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku od produktów przemysłowych, jeżeli czynność dokonana między podatnikami, dotycząca wyrobu przeznaczonego do przetworzenia lub sprzedaży, stanowi podstawę opodatkowania w przypadku dwóch podatków;

XII - do ustawy uzupełniającej należy:
a) określanie podatników;
b) określanie zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe;
c) określanie systemu potrącania podatku;
d) określanie miejsca czynności związanych z przepływem towarów i świadczeniem usług, w celu pobrania podatku i ustalenia przedsiębiorstwa odpowiedzialnego;
e) zwolnienie z podatku, w przypadku eksportu za granicę, usług i innych wyrobów z wyjątkiem wymienionych w pkt X a);
f) określanie przypadków utrzymania kredytu, związanego z dostarczeniem usług i towarów innemu stanowi i z eksportem za granicę;
g) regulowanie zasad przyznawania i cofania zwolnień, ulg i przywilejów podatkowych - w drodze uchwały stanów i Dystryktu Federalnego.
h) określanie paliw i olejów, na które podatek będzie nakładany jeden raz, niezależnie od ich przeznaczenia, w tym przypadku nie stosuje się przepisu pkt X b);
i) określanie podstawy opodatkowania, tak aby obejmowała ona kwotę podatku również w przypadku importu dóbr, towarów i usług.
§ 3. Z wyjątkiem podatków, o których mowa w pkt II nagłówka niniejszego artykułu oraz w art. 153, pkt I i II, żaden inny podatek nie może zostać nałożony na czynności mające

za przedmiot energię elektryczną, usługi telekomunikacyjne, krajowe wyroby pochodne ropy naftowej oraz paliwa i minerały.

§ 4. W przypadku określonym w pkt XII, stosuje się następujące zasady:

I - w przypadku czynności dotyczących olejów i paliw będących pochodnymi ropy naftowej, podatek przypada stanowi, w którym zostały one wykorzystane;

II - w przypadku transakcji międzystanowych między podatnikami, dotyczących gazu ziemnego i jego produktów pochodnych oraz olejów i paliw nie objętych przepisem pkt I niniejszego paragrafu, podatek jest dzielony pomiędzy stan pochodzenia wyrobu i stan przeznaczenia, przy czym utrzymuje się te same proporcje jak w przypadku czynności dotyczących innych towarów;

III - w przypadku transakcji międzystanowych dotyczących gazu ziemnego i jego produktów pochodnych oraz olejów i paliw nie objętych przepisem pkt I niniejszego paragrafu, dostarczanych osobom nie objętym obowiązkiem podatkowym, podatek przypada stanowi pochodzenia wyrobu;

IV - stawki podatku są określane w drodze decyzji stanów i Dystryktu Federalnego zgodnie z § 2 pkt XII g), przy poszanowaniu następujących zasad:

a) stawki są jednolite na całym terytorium narodowym; mogą być zróżnicowane w zależności od produktu;

b) stawki mogą być specyficzne, odniesione do przyjętej jednostki miary lub ad valorem, obejmując wartość transakcji lub cenę, którą produkt lub podobny wyrób uzyskałby w przypadku sprzedaży na wolnym rynku;

c) stawki mogą być zmniejszane i przywracane; nie stosuje się do nich przepisu art. 150 pkt III b) .

§ 5. Reguły niezbędne do wykonania przepisu § 4, w tym także te związane z pobieraniem i przeznaczeniem podatku, są ustalane w drodze decyzji stanów i Dystryktu Federalnego, na zasadach określonych w § 2 pkt XII g).

§ 6 – W przypadku podatku, o którym mowa w pkt III:

I – minimalne stawki są ustalane przez Senat Federalny;

II – mogą zostać wprowadzone stawki zróżnicowane w zależności od typu i zastosowania.

Konstytucyjne unormowania dotyczące podatków w Brazylii ingerują więc wprost w system prawa podatkowego, np. determinując istnienie niektórych podatków, określając niektóre elementy konstrukcji podatków takich np. jak granice stawek podatkowych itp. Jest to niewątpliwie ewenement w prawie konstytucyjnym. Kodeks podatkowy pełni więc w tym wypadku rolę pomostu między postanowieniami konstytucyjnymi, odnoszącymi się bezpośrednio do kształtu systemu podatkowego i poszczególnych podatków, a ustawodawstwem zwykłym oraz przepisami prawa podatkowego niższego rzędu niż ustawa.

Nietrudno dostrzec, że unormowania konstytucyjne odnoszą się tu do kwestii kształtu szczegółowego prawa podatkowego, tj. poszczególnych podatków i relacji między nimi. Nie odnoszą się natomiast bezpośrednio do kwestii ogólnego prawa podatkowego (zasad ogólnych prawa podatkowego, materii wspólnej dla wszystkich podatków, procedury podatkowej etc). Te kwestie znalazły się we wspomnianym już kodeksie podatkowym – akcie prawnym zbliżonym swoją treścią do europejskich ordynacji podatkowych.

Brazylijski Narodowy Kodeks Podatkowy składa się z dwóch ksiąg. Księga pierwsza zatytułowana jest „Narodowy system podatkowy" i zawiera w swej treści kwestie ogólne związane z gospodarką finansową federacji, stanów i municypiów, a zwłaszcza redystrybucją dochodów publicznych pomiędzy poszczególne szczeble instytucji władzy publicznej.

Księga Druga kodeksu zatytułowana jest „Przepisy ogólne prawa podatkowego". Zgodnie ze swoim tytułem zawiera ona postanowienia dotyczące obowiązku podatkowego, wymiaru i poboru podatków, wykładni prawa podatkowego, solidarności podatkowo prawnej, uprawnień i obowiązków podatników i innych podmiotów prawa podatkowego, zasad wykładni prawa etc. Są to więc typowe elementy treściowe ordynacji podatkowej; w związku z tym kodyfikację brazylijską zaliczyć można do grupy kodyfikacji pełnych – ale nie można jej uznać za kodyfikację kompletną, a to ze względu na pominięcie przepisów dotyczących bezpośrednio poszczególnych podatków.

UWAGI KOŃCOWE

Powyższa, z natury rzeczy dosyć pobieżna analiza procesów kodyfikacyjnych w państwach Ameryki Łacińskiej prowadzi do wniosku, że istnieją tam prawidłowe relacje między doktryną podatkowa oraz szeroko rozumianą administracją podatkową. Forum ekspresji poglądów obu stron są organizacje „branżowe"- CIAT (administracja podatkowa oraz ILADT (nauka i podatkowa praktyka prawnicza). Organizowane przez nie przedsięwzięcia pozwalają na systematyczną wymianę poglądów na najistotniejsze kwestie związane z funkcjonowaniem systemów podatkowych i prawa podatkowego. Pośrednim wyrazem dialogu są oba modele kodeksów podatkowych, tj. ILADT (1967) oraz CIAT (2006).

Żaden z tych modeli nie ma, jak się wydaje, przemożnego wpływu na aktualny kształt prawa podatkowego w poszczególnych krajach, chociaż w niektórych spośród nich jest to już widoczne. Tym niemniej to „modelowanie" prawa podatkowego idzie na pewno dużo dalej niż ma to miejsce np. w Europie czy w innych – poza Ameryką Łacińską - częściach świata[19]. W najprostszym ujęciu statystycznym okazuje się, że współcześnie przeważa – operując kategoriami europejskimi – model ordynacyjny, a nie model *stricte* kodeksowy. Nie widać też na badanym obszarze przesłanek zmiany tej prawidłowości.

W szczególności zdziwienie budzi mizerna – a może nawet żadna - aktywność w tym zakresie w państwach Unii Europejskiej. Jeśli ujednolicanie zasad opodatkowania poszczególnymi podatkami może budzić (i budzi) z rozmaitych względów opór państw członkowskich, to wydaje się, że nie powinno być zasadniczych przeszkód ku temu, aby ujednolicać zasady zapłaty podatków, operowania i wymiany informacji podatkowych, przedawnienia obowiązków podatkowych etc. Być może prace nad modelem kodeksu podatkowego dla państw Unii Europejskiej spowodowałyby stopniowe zbliżanie rozwiązań prawnych w państwach członkowskich, a tym samym umacniały prawne podstawy wspólnego rynku.

[19] Trudno przykładowo dostrzec jakikolwiek wpływ na kodyfikację prawa podatkowego w państwach europejskich Modelu kodeksu podatkowego opracowanego przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Zob. Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.

SUMMARY
Problems of codification of tax right in the latin america countries In the codification processes of Latin American countries, understood as the ordering of the law, codexes' models play a significant role. There are recommended models of building a tax code, developed by individual tax authorities (usually law professors), as well as organizations involved in the study of the functioning of tax law and tax systems. So far, two models of tax codes have been built: Model OEA / BID (1967), currently known as the ILADT model and the CIAT Model (1997). Both of these models became the subject of the analysis contained in the article.
Key words: tax law, tax, codification
Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, kodyfikacja

IS POLISH GAAR COMPATIBLE WITH THE DIRECTIVE 2016/1164 (ATAD)?

AGNIESZKA OLESIŃSKA*

SPIS TREŚCI

1.Introduction 104
2.Council Directive 2016/1164 of 12 July 2016 (ATAD) 107
3.Polish GAAR in comparison with the general assumptions underpinning Directive 2016/1164 108
4.Normative model of the rule as provided for in Art. 6 ATAD and Art. 119a GTA 110
5.The purpose of obtaining a tax benefit – the main one, or one of the main? 111
6.Purpose of arrangements as a premise for the application of the rule in light of selected European GAARs 114
7. Final remarks 117

INTRODUCTION

The general anti-avoidance rule (GAAR) was first incorporated into Poland's General Tax Act (hereinafter: GTA)[1] in 2002 and took effect on 1 January 2003 but remained in force for a short time as the Polish Constitutional Tribunal ruled on 11 May 2004 (K 4/03) that it was in large part unconstitutional[2]. At the same time, the Constitutional Tribunal ruled that '(…) there is no constitutional legal problem with the fact of normative regulation adopted by the legislator to counter what are – from the perspective of the State's fiscal interests – negative

* Profesor UMK w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji UMK w Toruniu, e-mail: agniesz@law.uni.torun.pl

[1] Article 24b of the General Tax Act of 29 August 1997 (*Ordynacja Podatkowa*), Journal of Laws of 2017, item 201 as amended.

[2] See A.Olesińska, A.Zalasiński, *Poland* [in:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, Cahiers de Droit Fiscal, vol. 103, IFA Seoul Congress 2018, p. 7. The history of the first Polish GAAR was presented by B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Poland* [in:] *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. Brown ed.), Springer 2012, pp. 269-273; D. Mączyński, *General Anti-Abuse Rule under Polish Tax Law* [in:] *Selected issues in taxation and tax authorities in central Europe,* P. Smoleń (ed.), Wydawnictwo KUL Lublin 2016, p. 130; H. Filipczyk, A. Olesińska, *Poland* [in:] *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, IBFD 2016, pp. 485-487.

economic practices, including within the sphere of contractual relations between taxpayers, including in the form of a "general anti-avoidance rule"'.

In 2016, the legislator again implemented a general anti-avoidance rule into the General Tax Act (GTA)[3]. Its key element is Art. 119a, pursuant to which tax avoidance is *'[a]n act carried out primarily in order to obtain a tax benefit that, in the given circumstances, contradicts the object and purpose of a tax law provision, (...) if the manner of conduct is artificial (tax avoidance)'* [4]. The tax benefit obtaining from such an act will be denied. The scope of the GAAR encompasses all taxes except VAT[5].

A key element of any GAAR is a definition of the conditions which, when met, allow the tax authority to question the effectiveness of an act performed by the taxpayer – both individual acts and a series of them. Characteristics that give the tax authority cause to question the effectiveness of a transaction for tax purposes, and thus to deny it tax benefits which will be ruled in given circumstances to be 'unjustified', can be found in such rules as artificiality, 'inappropriateness', inadequacy to the economic situation of a given entity, absence of economic (or other) justification, the objective of obtaining a tax benefit which was not intended by the legislator or in conflict with the objective and essence of tax law provisions. Sometimes particular provisions directly employ the notion of 'tax avoidance' or 'abuse' (defined in various ways), but such norms are also constructed at times without reference to such terms[6].

The Polish GAAR provided for in Section IIIA of the GTA[7] displays all of the characteristics for such rules present in modern legislation around the world. It particularly recalls those which have been adopted relatively recently (such as that of the UK or India). This is demonstrated by such features as the legislation's significant expansion and detail, attempts at giving precision to vague notions – by defining them, or by listing examples of the

[3] Act of 13 May 2016, changes to the General Tax Act in this scope went into effect on 15 July 2016, see also transitional provision Art. 7 of the amending Act of 13 May 2016.

[4] The same premises for determining that certain acts constituted tax avoidance are contained in the draft GTA (draft current as of 6 October 2017) prepared by the General Tax Law Codification Commission – see Art. 35 § 1: 'An act performed primarily for the purpose of obtaining a tax benefit, contrary in the given circumstances to the object and purpose of tax regulations, shall not lead to the obtaining of a tax benefit if the arrangements were artificial (tax avoidance)', https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji accessed on: 8 April 2018.

[5] Separate legislation has been introduced for VAT in 2016 (Art. 5.5. of the VAT Act of 11 March 2004).

[6] A.Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, p. 299.

[7] The General Tax Act of 29 August 1997 (Ordynacja Podatkowa), Journal of Laws of 2017, item 201 with amendments.

components of a given notion. The Polish rule – similarly to that in other countries – is also accompanied by special procedural solutions. Also following in the footsteps of other states, an advisory committee has been appointed to offer non-binding opinions on the correctness of the rule's application in a specific case[8].

In substantive terms, the conditions for ignoring an arrangement (i.e. ignoring the effectiveness of a transaction or series of transactions) in Poland are similar to solutions that can be found in other countries' GAARs, particularly when considering rules enacted in recent years.

The external form of rules in effect in various countries is diverse: some are brief, or even laconic (Germany, Austria, Spain) while others include accounting regulations that make them expansive, taking up several pages (Ireland, UK, Australia, Poland). In substantive terms, these norms are, however, similar to a certain degree, and the penetration of notions across different legal systems can also be observed. It is clear that the experiences of some States are used in others who are implementing or expanding such regulation.

Rules in force around the world exhibit significant substantive similarity because States implementing or expanding their regulations within this scope draw on models taken from the experiences of other systems. However, there is no universal model yet on which such regulations could be based.

An attempt at creating a normative model general anti-avoidance rule has been undertaken by the European Union.

In Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU)[9] the Commission recommended to the Member States the introduction into national tax law systems in respect of corporate income tax a norm of the following wording: 'An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance'. And in 4.1. Preamble: 'To counteract aggressive tax planning practices which fall outside the scope of their specific anti-avoidance rules, Member States should adopt a general anti-abuse rule, adapted to domestic and cross-border situations confined to the Union and situations involving third countries'.

[8] It is mandatory for tax administration to seek an opinion of the Committee only if the taxpayer asks for it.
[9] C(2012)8806. Recommendation on corporate income tax.

This recommendation was a strong impulse to the commencement of work on the re-implementation of a general anti-avoidance rule into the Polish tax system. The impact of the Recommendation is visible in the draft amendments to the GTA composed by the Ministry of Finance that contains a draft GAAR[10]. The influence of the Recommendation is even more notable in the final shape of the adopted rule, contained in Section IIIA GTA, in force from 15 July 2016.[11]

And so, one of the conditions for ascertaining that a taxpayer is engaged in tax avoidance is, in light of Art. 119a GTA, artificiality in the taxpayer's arrangements – in which we may perceive the inspiration of the Commission's Recommendation of 6 December 2012 (4.2. and 4.4. of the Recommendation). Additionally, the formulation which says the tax benefit in given circumstances would be '(defeat) the object and purpose of tax legislation' clearly refers to the Recommendation, which employs a formula about violating the „object, spirit and purpose of the tax provisions" (4.5. Recommendation). Following the Recommendation, which refers to the 'essential purpose' of arrangements, in Art. 119d GTA an act is considered to be undertaken primarily with the purpose of obtaining a tax benefit when the other economic or commercial purposes indicated by the taxpayer appear to be negligible (4.6 Recommendation).

COUNCIL DIRECTIVE 2016/1164 OF 12 JULY 2016 (ATAD)

A milestone in the unification of European standards for combating tax avoidance – including at the general level, *id est* through a general anti-avoidance rule – is the Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market 2016/1164 of 12 July 2016.[12] The Directive establishes *inter alia* the obligation to introduce a GAAR to the tax systems of the Member States and provides for a model regulation. While the Directive only applies to corporate income tax, considering that income taxes are the primary sphere in which tax avoidance occurs, it is of capital significance

[10] This draft (put on the Government's agenda on 30 December 2014, no. UD 154) was not submitted to the Sejm, but it was a very important step along the path to implementing the rule.

[11] Apart from Poland, the influence of the Recommendation of 6 December 2012 is clearly visible in rules adopted recently in Greece and Italy, see A.P. Dourado, op. cit., p. 14; D. de Carolis, *The Reverberation Effect of the EU Notion of Abuse of Law on the Italian Tax Legal System: Towards an Enhanced Horizontal Interaction Among National General Anti-Abuse Rules?* Intertax 2017, no. 2, p. 169 et seq.

[12] The so-called 'ATAD' (The Anti-Tax Avoidance Directive).

to the standardization of GAAR. It should also be added that, in accordance with Art. 3, the Directive sets out a minimum standard – a Member State may thus enact a higher level of protection of the State's fiscal interests, but the Directive establishes the minimal level of that protection.

In accordance with Art. 11 of the Directive, Member States are obliged to apply the ATAD, including the EU GAAR, with effect from 1 January 2019. Thus, from the present-day perspective ATAD is the key normative model that should be used in comparisons with Polish legislation in effect. While it is true that such a rule is in effect in Poland, the question remains of whether it accurately reflects the model provided for by the Directive. If this is not the case, then national regulation should be adapted to Union requirements.

POLISH GAAR IN COMPARISON WITH THE GENERAL ASSUMPTIONS UNDERPINNING DIRECTIVE 2016/1164

Certain doubts can arise as, according to Article 119b of the GTA, the Polish GAAR shall not apply if the tax benefit obtained or intended to be obtained by a taxpayer does not exceed PLN 100,000 (approx. 27,500 USD) during the settlement period, or in the case of taxes that are not settled periodically, if the tax advantage from the arrangement does not exceed PLN 100,000. It should be noted that ATAD does not provide for a minimum threshold below which a State would not be under an obligation to combat tax avoidance. However, we may probably assume that the threshold in the Polish legislation has been set at such a low level that we may consider the Polish legislator to have achieved the objective set by the Directive.

Further on, Recital 11 of the ATAD's preamble clearly reaffirms the right of Member States to adopt further financial penalties that can be imposed on taxpayers in the event of the rule being applied to them. The result of the rule's application is then not only to deny tax benefit and the imposition of standard interest for past-due payments, but also applying penalties where the GAAR is applicable. Such additional sanctions have existed for years in the laws of Australia and France, since 2014 in Ireland, and have also recently been introduced in the United Kingdom.[13] Recital 11 of the ATAD's preamble allows them to be introduced, but does not explicitly encourage them, something poorly reflected in the Polish-language version of

[13] The penalties are not so great in Ireland, but in the remaining countries they go as high as 80% of the sum of the reduced tax, see D.Fennell, *Finance Act 2014 – New General Anti-Avoidance and Mandatory Reporting Rules: Part 2,* Irish Tax Review 2015, no. 1, p. 54.

the Directive[14]. The wording in the English version is: 'Member States should not be prevented from applying penalties where the GAAR is applicable' – and when comparing this with other language versions[15] it can be said that the Directive does not require Member states to introduce such additional sanctions, but only declares that Member States enjoy the freedom to do so if they choose. Poland has not introduced such additional sanctions, and it should be understood that in the light of the Directive it is under no obligation to do so.

Further on, it is indicated in the Recital 11 of the ATAD's preamble that GAARs are to be applied to tax systems in order 'to tackle abusive tax practices that have not yet been dealt with through specifically targeted provisions. GAARs have therefore a function aimed to fill in gaps, which should not affect the applicability of specific anti-abuse rules'. General anti-avoidance rules thus serve to fill in gaps, but – as has been indicated – they should not inhibit the possibility of applying detailed provisions within the scope of counteractive abuses. The Directive thus sanctions the generally dominant view irrespective of a given legal system that detailed provisions against tax avoidance (SAARs and TAARs) take precedence in application over the general clause[16]. This standard is fully realized in the GTA, whose Art. 119a § 1(5) states that the clause is not to apply 'if the application of other provisions of tax law allow for action to counter tax avoidance'.

[14] In Polish: 'Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania'.

[15] 'Den Mitgliedstaaten sollte es freistehen, in Fällen, in denen die allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch zur Anwendung gelangen, Sanktionen zu verhängen', 'Il convient de ne pas empêcher les États membres d'appliquer des sanctions lorsque les clauses anti-abus générales sont applicables'; 'Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso'; 'No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generals'; 'Členským státům by v případech, kdy se použijí obecná pravidla proti zneužívání, nemělo být bráněno v uplatňování sankcí'.

[16] The rule performs the function of 'a tool of last resort', 'last resort weapon', 'instrument of last resort', 'a measure of last resort' see Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, A.P. Dourado (ed.), op.cit., IBFD 2017, p. 66, 70, 76, 197, 358, 453, 488, 692.

NORMATIVE MODEL OF THE RULE AS PROVIDED FOR IN ART. 6 ATAD AND ART. 119A GTA

Art. 6 of the Directive contains the following model rule:

1. For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.

2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated in accordance with national law.

In turn, Article 119a GTA holds in §1 that '[a]n act carried out primarily in order to obtain a tax benefit that, in the given circumstances, contradicts the object and purpose of a tax law provision, (…) if the manner of conduct is artificial (tax avoidance)'[17]. As concerns the artificiality mentioned here, pursuant to Art. 119c § 1 'on the basis of the circumstances, it should be concluded that [these arrangements] would not be adopted by a person/entity [pl. *podmiot*] acting reasonably and driven by lawful objectives other than obtaining a tax benefit contradicting the object and purpose of a tax law provision'. The following provision § 2 informs us that such artificiality shall be examined, in particular, by investigating the following characteristic features:

- unjustified splitting of an operation,
- engaging intermediaries without economic reason,
- circularity of an operation,
- the involvement of elements that have the effect of offsetting or cancelling each other,
- economic risk exceeding expected other-than-tax benefits such that it shall be recognised that a taxpayer acting reasonably would not choose this conduct.

[17] Art. 119a GTA translated by A.Olesińska, A.Zalasiński, *Poland* [in:] *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, Cahiers de Droit Fiscal, vol. 103, IFA Seoul Congress 2018.

It should be stated that the Polish rule essentially fulfils the requirements set out by the Directive. The criteria provided for in Art. 119a GTA applied in defining tax avoidance are, in my view, aligned with the criteria set out in Art. 6 ATAD.

However, this issue should be analysed more closely, particularly as concerns one of the conditions for calling arrangements into question – specifically, the purpose of the taxpayer's actions.

THE PURPOSE OF OBTAINING A TAX BENEFIT – THE MAIN ONE, OR ONE OF THE MAIN?

Article 6 of the Directive holds that Member States may ignore an arrangement or series of arrangements if they have been put into place 'for the main purpose or one of the main purposes' of their introduction was to obtain a tax benefit defeating the object or purpose of the applicable tax law. The key phrase is thus 'the main purpose or one of the main purposes'.

Here we should take note of an interesting change introduced by the Directive in comparison to the previous Commission Recommendations of 2012 – this concerns the reference to the purpose of the taxpayer's acts. The Recommendation held that the rule is aimed at combating acts whose 'essential purpose' was tax avoidance. It was then specified in 4.6. of the Recommendation that 'a given purpose is to be considered essential where any other purpose that is or could be attributed to the arrangement or series of arrangements appears at most negligible, in view of all the circumstances of the case'.

Following in the footsteps of the Recommendation, the Polish legislator has declared in Art. 119a § 1 of the GTA that the rule is applicable when the taxpayer has acted 'primarily' in order to obtain a tax benefit that, in the given circumstances, contradicts (…)". In Art. 119d this 'primarily' is defined entirely consistent with 4.6. of the Recommendation.

Meanwhile, under Art. 6.1 of the 2016 Directive, arrangements are to be ignored if entered into 'for the main purpose or one of the main purposes' of obtaining a tax advantage. Thus, it is neither a 'primary' or 'essential' purpose, as in the Recommendation, but rather 'the main purpose or one of the main purposes'. This being the case, the model adopted in the Directive is more pointed in comparison to that provided for in the Recommendation of 2012. As judged from the perspective the tax authority, it seems to be an easier task, to proof a tax avoidance under a new provision, as it is sufficient to demonstrate that 'main purpose or one of the main

purposes' (Art. 6 ATAD), as opposed to just 'the essential purpose' (Commission Recommendation 2012 and Proposal for a ATAD from 28. January 2016[18]), of the taxpayer was to achieve a tax benefit that, in the given circumstances, contradicts (…). At first glance, it may seem that from the taxpayer's perspective the rule has become more stringent. Even if the tax benefit was not the taxpayer's 'main' purpose, the rule will still apply even if it was 'one of the main' purposes. This norm seems is more far-reaching, voluminous, harsher on the taxpayer.

The question thus arises of whether the conclusion that the model implemented in the Directive is in fact harsher? Does the phrase 'essential purpose' from the 2012 Recommendation correspond with that of the 'main purpose or one of the main purposes' from the 2016 Directive? More importantly, however, the Polish legislator has to answer the question of whether the phrase 'primarily' ('first of all') as applied in Art. 119a § 1 GTA and then defined in Art. 119d GTA is aligned with the phrase from the Directive 'main or one of the main purposes'.

At first glance, it might seem that the formula 'primarily' is narrower in scope than 'main or one of the main purposes'. The formula 'primarily' indicates that this one particular purpose (potentially from among many purposes) can be assigned a dominant meaning, taking precedence over other purposes. This could mean that the premise of the purpose as provided for in the Polish legislation is more restrictive (for the tax authority) than that in the Directive, where the application of the rule is triggered by 'one of the main purposes' being the obtaining of a tax benefit. It may initially seem that the Polish rule is less harsh on the taxpayer – if we look solely at the premise of the purpose. The question arises, however, of whether the Polish rule is too lax on the taxpayer from the perspective of the requirements set out by the Directive. In spite of everything, this seems a doubtful proposition.

Firstly, an assumption of the Directive is to bring to life the notion taken from CJEU case law of abuse of a tax law. While this concept is not uniform and takes many shapes, it would ultimately seem to indicate a quite restrictive and narrow definition of abuse ('wholly artificial arrangement', 'sole purpose', 'principal aim')[19]. In the literature it is indicated that the Court of Justice of the European Union, based on the Merger Directive, has interpreted

[18] Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Brussels, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011 (CNS).

[19] L.de Broe, D.Beckers, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law'* (2017) 26 EC Tax Review, Issue 3, p. 141.

'main purpose' as 'sole purpose', in the sense that other purposes should be ruled 'marginal, trivial or negligible' [20]. In Explanatory Memorandum from 28. January 2016 has been stated: 'In compliance with the acquis, the proposed GAAR is designed to reflect the artificiality tests of the CJEU where this is applied within the Union.'[21]. The subject literature contains expressions of hope that the CJEU will continue to follow this interpretative course also on grounds of the ATAD Directive[22]. However, the quoted authors do perceive an uncertainty in this respect, which the Court will need to resolve in the future[23].

Secondly, it should be noted that in the 16 March 2011 version of the draft Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)[24], with the common GAAR contained in Art. 80, it is suggested that such a rule be applied to artificial transactions whose 'sole purpose' is tax avoidance[25].

Thirdly, in Art. 7 of the Draft ATAD Directive[26] the rule is to be applied to acts whose 'essential purpose' is to achieve a tax benefit (...)'[27]. The change consisting in replacing that phrase with the expression 'main or one of the main purposes' appeared at the last possible moment. The preference of the term 'main purpose or one of main purposes' over the original 'essential purpose' of the directive proposal suggests that the interpretation is meant to be in line with the motive test of the Parent Subsidiary Directive[28] GAAR[29]. It resembles the 'principal purpose or one of the principal purposes' in the Merger Directive[30] as well.

[20] Ibidem, p. 142. This is how the authors comment on the ruling in C-126/10 Foggia, §47.
[21] Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Brussels, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011 (CNS).
[22] Ibidem, p. 142.
[23] Ibidem, p. 142.
[24] Brussels 2011, 121/4, 2011/0058.
[25] For more on the subject see S.V.Aramayo, *A Common GAAR to Protect the Harmonized Corporate Tax Base: More Chaos in the Labyrinth,* 25(1) EC Tax Review 2016, No. 1, p. 4 et seq.
[26] COM (2016) 26 final.
[27] A GAAR proposed in this document (Article 7): 'Non-genuine arrangements or a series thereof carried out for the essential purpose of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the otherwise applicable tax provisions shall be ignored for the purposes of calculating the corporate tax liability', Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Brussels, 28.1.2016, COM(2016) 26 final, 2016/0011 (CNS). More broadly A.Navarro, L.Paradda, P.Schwarz, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, EC Tax Review 2016, no. 3, p. 124.
[28] Council Directive (EU) 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ 2011 L 345/8.
[29] See E. Aaltonen, *GAAR of the Anti-Tax Avoidance Directive – Interpretation and Effects on the Finnish GAAR of VML SEC. 28*, Helsinki 2017, p. 30, https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/219400/Gradu_Aaltonen_18.7.2017.pdf?sequence=2
[30] Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of

PURPOSE OF ARRANGEMENTS AS A PREMISE FOR THE APPLICATION OF THE RULE IN LIGHT OF SELECTED EUROPEAN GAARS

It should be noted that in many European Union Member States, the premise of purpose is worded similarly to in Poland, while not being a literal repetition of Art. 6 ATAD. It is thus either the sole, exclusive, or primary purpose, but (with the exception of the United Kingdom) probably nowhere is the requirement concerning the purpose weakened by the phrase 'main or one of the main'.

In Austria, the case law has developed a condition that the rule be applied only if the tax purpose observed by the taxpayer was the sole or exclusive one[31]. The presence of another justification precludes the application of the rule, even if the remaining premises are met, that is, even if the arrangement is 'inappropriate'; the burden of proof as to another justification rests with the taxpayer[32]. In France as well, the rule is applicable only if the tax purpose is the exclusive, sole one ('the objective of the arrangements could only be the desire to avoid or reduce tax burdens'). In 2014, a proposal was made to change the provision ('exclusive', 'sole' purpose was to be replaced with 'principal')[33]. However, this proposal was called into question by *Conseil d'Etat*[34] on grounds of allowing for excessive discretion and the absence of clear criteria[35]. However, and interestingly, the case law of *Conseil d'Etat* has adopted the understanding that if a purpose can be considered dominant, it should be held as the 'sole' purpose, which in turn opens the door to the application of the rule[36].

In Luxembourg, it has been acknowledged in practice that the rule is applicable if the 'tax purpose' is the exclusive one; recent case law, however, has slightly shifted the focus by

different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (OJ 2009, L310, p. 34).

[31] S.Bergmann, *Austria* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, pp. 152-153.

[32] Ibidem. See also Mirek I., *Kwestia gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego i nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych w prawie podatkowym Austrii oraz Szwajcarii i Niemiec*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, no. 4.

[33] E. R de la Blétière, *op. cit.*, p. 328.

[34] French Supreme Administrative Court, see E. R de la Blétière, *France* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 312.

[35] E. R de la Blétière, *op. cit.*, pp. 328-329.

[36] *Garnier-Choiseul* case of 2013, see E. R de la Blétière, op. cit., pp. 328-329.

holding that for an arrangement to be excluded from the application of the rule, it should deliver another significant economic benefit than merely a tax benefit[37].

The Italian rule adopted in 1990 initially defined the purpose as 'sole'[38]; this changed in 1997, while under the new rule adopted in 2015, the taxpayer's intentions are of no significance, and there is no reference to purpose[39]. However, the rule only applies if the transaction does not generate any significant effects other than the tax benefit and is deprived of economic sense, in other words, *de facto* if the tax motive is the dominant one[40].

In Finland, in reference to the objective of obtaining a tax benefit, the norm states that tax purpose must be 'essential'; it must be obvious that the transaction has been undertaken in order to avoid a Finnish tax. The rule is not applicable if real other purposes were present[41]. In Sweden, the rule is applicable only to an arrangement in which the tax motivation is the 'predominant reason'[42]. In Ireland, the rule can be applied if the transaction was not performed for a primary reason other than the tax benefit[43]. The Spanish GAAR is applicable if valid business reasons do not exist[44].

In Germany, the provision does not make reference to the purpose of the transaction[45]. However, GAAR is not applied if the taxpayer indicated other purposes than tax ones which, in the given circumstances, are significant ('*beachtlich sind*')[46].

In Greek legislation the purpose is defined as 'essential'[47], as is the case in Luxembourg[48], while in the Netherlands it is given as 'dominant' (in the GAAR case law, the doctrine of *fraus*

---

[37] W. Haslehner, *Luxembourg* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 444.

[38] 'The sole purpose of fraudulently obtaining tax savings', G.Zizzo, *Italy* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 399. See also C.Fornari, *Unikanie opodatkowania i nadużycie prawa we włoskim prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, No 3, p. 20-21.

[39] G.Zizzo, op. cit., pp. 400, 403.

[40] Ibidem.

[41] R. Immonen, J. Lindgren, *Finland* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 285, 296.

[42] A. Hultqvist, *Sweden* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P.Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 678.

[43] Taxes Consolidation Act of 1997, sec. 811: *(ii) the transaction was not undertaken or arranged primarily for purposes other than to give rise to a tax advantage*.

[44] "Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios", see also J.M.Lopez, E.G. Garcia, Spain [in:] Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, IBFD 2017, p. 648-649. In the authors' opinion, the GAAR of Art. 15 of the GTA is, in general terms, in line with the provision designed by the ATAD.

[45] See § 42 Abgabenordnung; E. Reimer, *Germany* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 347.

[46] § 42 (2) Abgabenordnung *'Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.'* See E.Reaimer, *op. cit.,* p. 353.

legis). The Portuguese rule is applicable to transactions whose primary or sole objective was tax purposes[49]. In the Danish rule there is no requirement that the purpose be the 'main' or 'sole' one (as has been mentioned, the Danish rule is applicable only to cross-border situations). And while it is not a member of the EU, the rule in Norway is also worth recalling – pursuant to that country's case law on the practice of combating tax avoidance, it is considered that only the taxpayer's exclusive tax motivation is sufficient grounds for calling arrangements into question (judiciary GAAR, '*court-made' GAAR*)[50].

In fact, in Europe probably it is only the UK GAAR that refers to the premise of the purpose in exactly the same manner as Art. 6 ATAD. Article 207 (1) Finance Bill 2013 holds that a tax arrangement is one in which the obtaining of a tax advantage is the main purpose or one of the main purposes[51]. However, only superficially does the British rule apply in a greater scope than those in which the requirement concerning the purpose is more restrictive (judged from the perspective of tax authorities, the requirement is restrictive, while from the perspective of the tax payer it is laxer). The British rule is applied if 'reasonably assessing' the conditions for the conclusion or execution of a transaction leads to the conclusion that they cannot be considered a reasonable action. The rule thus contains a strong mechanism limiting its application. The wording of the provision containing the essence of the regulation twice refers to 'reason' ('…cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action…'). The phrase 'double reasonableness test' is used widespread in texts (not only scholarly) addressing the British rule[52]. In the opinion of the draft's authors, the use of this 'double reasonableness test' is supposed to result in the rule being applied only to artificial activities and ones clearly 'abusing' the possibilities provided for by the law ('artificial and abusive scheme'). In the context of the manner under analysis of how the particular legislation of different European countries refers to the notion of the purpose of an act (transaction), it can be said that this premise is not the one which limits the scope of application of the British rule, and it is not of

[47] E.Theocharopoulou, Greece [in:] Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 389.
[48] Article 344 Code des impôts sur les revenus 1992: '*…dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage*', see also W. Haslehner, *op. cit.* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 444.
[49] Art. 38 Lei General Tributaria: *essencial ou principalmente*.
[50] B. Folkvord, *Norway* [in:] *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context,* A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, p. 540.
[51] '(…) obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements'.
[52] A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, p. 239; A. Seely, *Tax avoidance: a General Anti-Abuse Rule*, Library Standard Note: SN6265, House of Commons, 9 May 2013.

key significance for determining the boundaries of the abuse which the rule is intended to prevent.

FINAL REMARKS

The reflections that the ATAD has inspired to date in the European literature demonstrate that the national rules in effect in the vast majority of states are considered to be aligned with the model set out in Art. 6 of the Directive[53], in spite of not literally reflecting the wording of Art. 6 ATAD.

The issue of reviewing GAAR in effect for compliance with the Directive is not only a Polish problem. Rather, we should stay calm and wait for the development of events in Europe instead of engaging in a feverish sharpening of the Polish rule[54]. Time will show how the situation develops in other European Union Member States.

It should also be kept in mind that if the formula 'primarily' in Art. 119a of Tax Ordinance 1997 were to be replaced by a less stringent requirement that the obtaining of a tax advantage be the 'main or one of the main' purpose of the taxpayer, this would mean that the rule becomes more restrictive, narrowing the field for acceptable, permissible tax planning. The tax system thus becomes less taxpayer-friendly, and can thus lead to its being perceived as less attractive by investors than other systems in which the rule may retain its more relaxed form – which cannot be excluded in other European Union Member States.

[53] A.P.Dourado [in:] Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, A.P. Dourado (ed.), IBFD 2017, s. 14 ('most EU jurisdictions consider that they will not introduce the new GAAR in article 6 of the ATAD because they see no added value in doing so. Most reported jurisdictions are satisfied with their national GAARs, considering them compatible with the recommended GAAR'). See also A.Linn, T.Braun, The ATAD and its effect on German Tax Law, International Tax Review 2016, 15. Dec. 2016, ('(...) as Germany has a long-standing GAAR in its domestic tax law (...), based on a principal purpose test, no action should be required in this area') http://www.internationaltaxreview.com/Article/3647344/The-ATAD-and-its-effect-on-German-tax-law.html Similar remarks about Finnish GAAR: 'compatibility of the ATAD GAAR with Union primary law will likely be tested regarding the rule's implementation in Member States. As almost all the Member States' tax systems already include a GAAR it remains to be seen whether the statutory rules are amended or whether the lining the interpretation doctrine to correspond with the ECJ is considered as sufficient action. As the Finnish VML Sec. 28 resembles the ATAD GAAR closely, especially in its application, it seems unlikely that any statutory amendments would be made and the differences would be done away in the interpretation of the provision', E.Aaltonen, GAAR of the Anti-Tax Avoidance Directive – Interpretation and Effects on the Finnish GAAR of VML SEC. 28, Helsinki 2017, p. 82.

[54] See interesting remarks M.F. de Wilde, The ATAD's GAAR: A Pandora's Box? (May 1, 2017). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3040709 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3040709

So far, the reactions of Member States to the requirements of ATAD concerning GAAR have been restrained[55]. A.P. Dourado in 2017 observed that "most EU jurisdictions consider that they will not introduce the new GAAR in article 6 of the ATAD because they see no added value in doing so. Most reported jurisdictions are satisfied with their national GAARs, considering them compatible with the recommended GAAR"[56]. In my opinion it is rather unlikely that the Member States that currently have GAARs in force will adopt Art. 6 ATAD by reflecting its wording in a very strict way. Taking into consideration all of these observations, it is my conviction that the conclusion that the requirement as to the purpose of the arrangement as provided for by 119a § 1 GTA is inconsistent with the Directive would be hasty and excessive.

SUMMARY

Is Polish GAAR Compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)?

Poland has had a GAAR in force since 15 of July 2016. In substantive terms, the conditions for ignoring an arrangement (i.e. ignoring the effectiveness of a transaction or series of transactions) in Poland are similar to solutions that can be found in other countries' GAARs, particularly when considering rules enacted in recent years. Recently an attempt at creating a normative model of GAAR has been undertaken by the European Union. A milestone in the unification of European standards for combating tax avoidance – including at the general level, i.e. through a general anti-avoidance rule – is the Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market 2016/1164 of 12 July 2016. The Directive establishes inter alia the obligation to introduce a GAAR to the tax systems of the Member States and provides for a model regulation. In accordance with Art. 11 of the Directive, Member States are obliged to apply the

[55] For example, the Dutch government in 2017 released a consultation document containing a draft bill of law and explanatory memorandum on the EU Anti-Tax Avoidance Directive, which does not include a proposal for a general anti abuse rule ('GAAR') because Dutch tax law already includes the unwritten doctrine of abuse of law (fraus legis). What is more, it has been observed, that GAAR included in ATAD consists of three requirements that should be met to ignore an arrangement or a series of arrangements for the purposes of calculating the tax liability, and the Dutch doctrine of abuse of law includes only two of those requirements. However, according to the legislator, the necessity of valid commercial reasons which reflect economic reality that is part of the GAAR included in ATAD, are also relevant for testing the subjective criterion that is part of the fraus legis doctrine. Furthermore, based on EU case law, a general legal framework that can be interpreted consistent with the respective provision in the directive, suffices for the implementation by a member state of a directive. Finally, it has been concluded, there is no need for making any legislative changes in Dutch tax law (as for the GAAR). See https://www.stibbe.com/en/news/2017/july/tax-alert-consultation-document-on-implementation-of-atad-released-by-dutch-government (20.07.2017).

[56] A.P.Dourado, op. cit., p. 14.

ATAD, including the EU GAAR, with effect from 1 January 2019. Thus, from the present-day perspective ATAD is the key normative model that should be used in comparisons with Polish legislation in effect. While it is true that such a rule is in effect in Poland, the question remains of whether it accurately reflects the model provided for by the Directive. It should be stated that the Polish rule essentially fulfils the requirements set out by the Directive. All the criteria provided for in Art. 119a GTA applied in defining tax avoidance are, in the Author's view, aligned with the criteria set out in Art. 6 ATAD.

Certain doubts can arise as, according to Article 119b of the GTA, the Polish GAAR shall not apply if the tax benefit obtained or intended to be obtained by a taxpayer does not exceed PLN 100,000 (approx. 27,500 USD) during the settlement period, or in the case of taxes that are not settled periodically, if the tax advantage from the arrangement does not exceed PLN 100,000. It should be noted that ATAD does not provide for a minimum threshold below which a State would not be under an obligation to combat tax avoidance. However, we may probably assume that the threshold in the Polish legislation has been set at such a low level that we may consider the Polish legislator to have achieved the objective set by the Directive.

Article 6 of the ATAD holds that Member States may ignore an arrangement or series of arrangements if they have been put into place 'for the main purpose or one of the main purposes' to obtain a tax benefit defeating the object or purpose of the applicable tax law. The key phrase is 'the main purpose or one of the main purposes'. Following in the footsteps of the Commission Recommendation 2012, the Polish legislator has declared in Art. 119a § 1 of the GTA that the GAAR is applicable when the taxpayer has acted 'primarily' in order to obtain a tax benefit (…)". In Art. 119d GTA 'primarily' is defined entirely consistent with 4.6. of the Commission Recommendation 2012 but the question is, whether Art. 119a GTA is in line with Art. 6 ATAD as well. This issue is analysed more closely. In the Author's opinion, the conclusion that the requirement as to the purpose of the arrangement as provided for by 119a § 1 GTA is incompatible with the Directive would be hasty and excessive.

Key words: tax law, tax, general anti-avoidance rule, GAAR, ATAD

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, ATAD

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND LEGALITY OF CRYPTO CURRENCIES: EFFECTIVENESS OF TAX ADMINISTRATIONS FROM THE HUMAN RIGHTS PERSPECTIVE

IRYNA STEPANOVA*

SPIS TREŚCI

1. International double taxation and human rights 121
1.1 Tax liability and harmonisation: legal and fiscal possibilities 121
1.2 Taxpayers' protection in Europe 123
1.3 European taxpayer bill of rights and Tax Ombudsman 125
1.4 Political will and case law 126
2. Legality of cryptocurrencies and effectiveness of tax administrations from the human rights perspective 128
2.1 Legality of bitcoin and problem of double non-taxation 128
2.2 Nature of cryptocurrencies: bitcoin vs fiat money 130
2.3 A bitcoin address 130
2.4 Bitcoin software 131
2.5 Application area 131
2.6 Cryptocurrency: the new frontier for tax evasion and avoidance? 131
2.7 Instruments for violations 133
3. A new nature of global taxation perspectives 134

* Iryna Stepanova is a human rights lawyer and an International Communities Organisation's Research Fellow specialising in international public law, transitional justice and taxation. Email: irina@icoimpact.com

3.1 Instruments on preserving the rights of taxpayers 134

3.2 An International Tax Court 135

3.3 Minimun standard for taxpayers 135

3.4 A new protocol to the ECHR 138

3.5 Current experience and perspectives 138

4.Conclusion 140

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AND HUMAN RIGHTS

Tax liability and harmonisation: legal and fiscal possibilities

The power to levy taxes is one of the key features of the sovereignty of a state. At the beginning, taxes were levied basing on territory, focusing on the place in which the assets were situated or the location of goods transfers. Later, with the development of industrial states and the need to finance global infrastructures and social services, modern states tended to move towards a more global system of taxation, notably on worldwide income tax. This major development led to a need to combat international double taxation (with principles such as exemption or credit methods) and, as a consequence, exchange of information in order to ensure protection of human rights. Thus, taxpayers' right protection is increasingly coming under the radar of public scrutiny and, as will be presented in this article, should be featured more prominently also in human rights discourses. International, regional and national legal acts guarantee rights for taxpayers. However, the American Convention on Human Rights,[1] for example, contains rights similar but not identical to those in the European Convention of Human Rights.[2] A vital part of the globalisation process includes the migration of labour and capital and, therefore, it is admitted that double taxation[3] is a systematic failure with frequent occurrence in the field of global taxation. It can be avoided by developing and refining the core of present unilateral and multilateral taxation systems through the means of

[1] ACHR – American Convention on Human Rights.
[2] ECHR – European Convention of Human Rights.
[3] DT – double taxation.

domestic legislation, international treaties such as double taxation conventions[4] and adherence to international legislative powers. Therefore, to the constantly expanded developments, including cryptocurrencies, below is a discussion of means that could be applied to the global taxation system to avoid DT and double non-taxation, reduce tax avoidance, eliminate tax evasion and improve taxpayer rights' protection worldwide. Therefore, double taxation – as well as double non-taxation – before the emergence of cryptocurrencies, was a challenge for both taxpayers and tax administration. And now tax practice all over the world, from human rights perspective, highlights that it is not always possible fiscally what is possible legally, and it is not always possible legally what is possible fiscally.

For several years it has been debated for and against the international tax harmonisation, and there is still no general agreement on an international level whether tax policies should be left at the domestic level or rather be harmonised through the adoption of common rules and elimination of national differences. A lot of definitions are not automatically interchangeable. However, all the states already mutually agreed and conceded the right of an international tribunal to examine their internal tax laws, inter alia, recognising that harmonisation of tax rules is apparently the most extreme form of tax competition and the most difficult cooperation to achieve.[5]

At the same time, the lack of clarity and legal gaps within the European states has appeared because of no consensus on the technical definition of tax harmonisation.[6] On the one hand, for the purpose of the single market in the European Union,[7] the European Court of Justice[8] was providing a concept of "negative harmonisation" in the field of social policy or also known as "indirect harmonisation" for the establishment the internal market. For instance, EU directives were used to improve relations between social policy and common market developments. And in the end, it turned the internal harmonisation into a reflexive

[4] DTCs – double taxation conventions.
[5] Spence, I., *Globalisation of Transnational Business: the Challenge for International Tax Policy*. Intertax, Issue 4, 1997, pp. 143-147. Jeleńska, A.The essence of tax harmonization. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2015. Available at: http://www.trp.umk.pl/download/trp2013/ISTOTA_HARMONIZACJI_PODATKOWEJ.pdf
[6] For more information: Jeleńska A., *The essence of tax harmonization*. *Toruński Rocznik Podatkowy* 2013. Available at: http://www.trp.umk.pl/download/trp2013/ISTOTA_HARMONIZACJI_PODATKOWEJ.pdf
[7] EU – European Union.
[8] ECJ – European Court of Justice.

harmonisation. In comparison to the similar policy in the US, member states are enjoying considerable freedom of action in the field of social policy.[9]

Consequently, it was important to take into consideration certain issues relating to the compatibility of legislation on taxation with international human rights instruments taking into account virtual currencies and latest technologies. And, therefore, it is necessary to design an International Taxpayer Bill of Rights[10] and establish an International Tax Court.[11] For the presented changes it is important also to investigate how the Organisation for Economic Co-operation and Development[12] and the United Nations[13] tools strengthen and assist taxpayers` rights in a globalised world, together with the European Union[14] and Council of Europe[15] protection level. A good example at the regional level is how an American Taxpayer Bill of Rights[16] elaborated by the Internal Revenue Service[17] improved daily life of taxpayers by setting out taxpayers' fundamental rights.

Taxpayers' protection in Europe

European legislation on taxation, including DTC, is not fully homogenous and, thus, some provisions differ in respect to i.e. state specific tax levels, tax basis etc. As a consequence, cases on DT matters may be introduced as general principles of relevance to other areas of practice, and vice versa cases on non-tax matters may establish principles of relevance to taxation. Within the ECHR there are only a few issues which are unique to taxation – Article 6 (Right to a fair trial) in conjunction with Article 14 (Prohibition of discrimination), Article 1 of the First Protocol (Protection of property; hereinafter Article 1/1) and Article 4 of the Seventh Protocol of the ECHR (Right not to be tried or punished twice). Therefore, it is important to investigate the best ways to protect taxpayers` rights when all domestic remedies are exhausted and what changes and developments need to be undertaken in order to achieve an improved level of defense of human rights on a global level in the field of taxation.

---

[9] Bernard C, Deakin S.,'Negative' and 'Positive' Harmonization of Labor Law in the European Union 1 Jun, 2002 in *Print Articles* / Volume 8, Issue 3. Available at: http://cjel.law.columbia.edu/print/2002/negative-and-positive-harmonization-of-labor-law-in-the-european-union/
[10] ITBR – International Taxpayer Bill of Rights.
[11] ITC – International Tax Court.
[12] OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development.
[13] UN – United Nations.
[14] EU – European Union.
[15] CoE – Council of Europe.
[16] ATBR – American Taxpayer Bill of Rights.
[17] IRS – Internal Revenue Service.

Forty-seven European states are bound by the ECHR, which may be regarded as the highest level of European taxpayers' protection. In Europe, nevertheless, there are three main Courts which work toward improvement of taxpayers' protection: the European Court on Human Rights,[18] after all the domestic remedies were exhausted; the ECJ, which covers disputes within 28 Member States[19] of the EU and a tribunal under the EU Arbitration Convention, which embraces 31 states of the European Economic Area[20].[21] The Court of Justice of the European Free Trade Association guarantees the free movement of persons, goods, services, and capital and provides equal conditions of competition and abolishes discrimination on grounds of nationality. However, the common policies in the fields of agriculture, fisheries, taxation, foreign trade, and currency are not covered by EEA law. There are also ad hoc arbitral tribunals under trade and investment agreements; albeit, they do not establish international precedents.

A recent analysis of tax case law indicates that the ECJ is exponentially becoming more important source of case law regarding taxpayers' rights protection than the ECtHR. After the *Ferrazzini* case[22] in 2001, all the contradictions became evident, since tax law is one of the most harmonised areas of EU law and elimination of DT is an essential element of the fundamental four freedoms of the EU single market.[23] An important fact is that the ECJ determines a preliminary ruling by a request of a court of an EU MS. The request must be reinforced by a "community interest" and the final decision remains with the referring court. Therefore, this practice is not approachable for domestic tax law challenges. It, however, makes taxpayers' protection better since there is no need for exhaustion of all domestic remedies.[24]

Under the principles of the EC Treaty – the EU MSs are required to provide national treatment to all non-residents. This rule was used in direct tax case law of the ECJ quite frequently. However, it is interesting enough that case law of the ECJ is seen increasingly in

[18] ECtHR – European Court on Human Rights.
[19] MS – Member States.
[20] EEA – European Economic Area.
[21] Baker, P., *International arbitration in tax matters*, IBFD, 2016, p. 471-472.
[22] IT: *Ferrazzini v Italy*, ECHR Case 44759/9812, July 2001, application no. 44759/98.
[23] Alter, J. Karen, *The European Court`s Political Power*, Northwestern University, Oxford, 2009., p. 184.
[24] Baker, P. Some comments on European Tax Law and Human Rights. *Legal remedies in European tax law*, IBFD 2009, p.539-540.

situations of economic DT (dividends) than in the juridical DT.[25] Thus, without having any initiative from EU law, MSs are not required to prevent juridical DT, which can also be called "non-discriminatory" DT, and, thus, this phenomenon is beyond the scope of basic freedoms.[26] At the same time, there is a lack of transparency, which, in itself, is harmful to crossborder activity.[27] Therefore, it is important to ensure that the set of rules for preventing DT are transparent, in order to avoid diverging interpretations and to achieve the intended result. The identified situations of DT can be solved by recasting of the Interest and Royalties Directive and straightening the existing non-binding European Taxpayers' Code; developing a common consolidated corporate tax base adopted in March 2011, which would help to avoid juridical DT in the future; extension of the coverage; and a need to complete the framework of DTCs between the 28 EU MSs.

A valuable step was made by adopting a new Directive on double taxation dispute resolution mechanisms in the European Union.[28]All the EU MSs have to implement it into domestic law now, making the proposed rules a subject of the jurisdiction of the ECJ.[29] The Directive is important as there is already an unacceptable number of outstanding cases worth an estimated € 10.5 million. This is a beneficial impulse for further development and changes since the EU law for tax purposes usually takes the form of directives and decisions of the ECJ.

European taxpayer bill of rights and Tax Ombudsman

However, much depends on the state itself. Thus, France issued the Taxpayers' Charter (introduced in 1987 and 2005), which applies to all relationships between taxpayers and the tax authorities and includes provisions that make the Charter legally binding.[30] And the OECD has published a practice note on Taxpayers' Rights and Obligations in 2003; however, the first server was launched in the nineties.[31] Drysdale (2016), thus, has noted the purpose of the "European Bill", which was reported as a policy to promote best practices in developing co-

[25] Lang, et al., *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and differences*, IBFD 2009, pp. 362-363.
[26] Opinion of the A.G. Geelhoed in *Kerckhaert-Morres*, para.38. EU Commission Communication N. 121, 2011, p. 6.
[27] OECD, *Tax Effects on Foreign Direct Investment*, Policy Brief, February 2008.
[28] Directive 2016/0338 (CNS): Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, 19 May 2017.
[29] Opinion Statement FC 4/2017: *On the proposed Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union*. CFE Fiscal Committee. 23 May 2017, pp. 6-7.
[30] CFE Forum 2008: The Taxpayer's Charter – a Model for Europe? Stephane Austry, Associe', CMS Bureau Francis Lefebvre, Paris, considered the topic of "France: Taxpayers' Charters". And K. Murphy. The Taxpayers' Charter: a case study in tax administration. *Centre For Tax System Integrity*. Working paper 62, February 2005. Available at: https://www.researchgate.net/publication/29811451_The_Taxpayers'_Charter_a_case_study_in_tax_administration
[31] Drysdale D., *Putting taxpayers' charters to the test,* ICAS, 24 January 2016.

operation, trust and confidence between tax administrators and taxpayers, ensuring greater transparency on rights and obligations for taxpayers and encouraging a service-oriented approach.[32]

Out of this is an idea that deserves attention: the establishment of a European tax Ombudsman – following the USA, Canada, Australia, and India – regarding taxpayers' legal protection on the EU level. This has been proposed by K. Äimä (2009) and supported by M. Helminen (2009). However, unfortunately, it is clear that the establishment of a separate European Tax Ombudsman and/or European Tax Court would require a heavy legislative and political procedure including an amendment to the European Community Treaty.[33]

Recent research in the field of political power and protection of human rights demonstrates how the EU has created a special leverage for citizens of each MS to influence domestic policy from the inside out through the system of political machinery. However, generalising from CoE and EU cases, it is important to analyse how productive the special tools are in connection with the obviously administrative nature of the relations.[34]

Political will and case law

At the same time, a separate political issue arises in, whether the ECJ "would be willing" to interpret EU law in litigants' favor when a case appeared. In spite of the lack of research in this field, most professional observe that the ECJ makes strategic calculations in the decision-making process; the ECJ avoids decisions that could create a strong political reaction. Thus, in order to avoid political pressure, the clarity of EU legal documents, case precedents, rules, and regulations is of great importance.[35] In this respect, it would also be necessary for cooperation and joint work of two European courts: the ECJ and the ECtHR. For example, with regard to the case law practice, the ECJ has accepted some of the ECHR principles with regard to tax law, namely:[36]

1. "The right to enjoy the property and the right to pursue an occupation or business;[37]
2. The non-retroactivity of criminal law;[38]

[32] Drysdale, D., *Putting taxpayers' charters to the test*, ICAS, 24 January 2016.
[33] Pistone P., *Legal Remedies in European Tax Law,* IBFD 2009, p.179, pp. 219-220 with reference to Kristiina Äimä (2009) and Marjaan Helminen statements. See also Fast K., Taxpayers' Charter – ett alternativ för Sverige?, *Skattenytt* 2009, pp. 721–733.
[34] Cfr.supra footnote 5, pp.184-201.
[35] Idem, p. 190.
[36] Mancini, F.G., "La tutela dei diritti dell'uomo: il ruolo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee", *Rivista trimestrale diritto e procedura civile*, 2001, p. 797 et seq.
[37] *Hauer* (ECJ, 1979); *Vaolsabbia* (ECJ, 1980); *Schrader* (ECJ, 1989).

3. The right to an effective juridical protection;[39]
4. The right of defense;[40]
5. The right not to incriminate oneself (*nemo tenetur edere contra se*);[41]
6. The right to respect for private life;[42]
7. The right to the inviolability of the home."[43]

According to Baker (2000), the right to a fair trial requires special attention. It is an important issue in tax matters and includes: the right to a reasonable length of proceedings, the right to obtain a decision having a judicial nature, the right to an independent and impartial judge, the right to a public hearing together with equality of arms between the parties in the inquiry, the right of silence, and the right to legal assistance and fullness of juridical protection.[44]

In this way, *tempus exigit mutationem*, if it violates human rights (whether it is a right to property or the right to a fair trial), these rights must be properly protected and evolve with time. Thus, appropriate measures should be taken even if the legislation or international legal acts does not include situations of DT. Otherwise, it means the right to a fair trial is not being implemented properly and everything has to start from the beginning – with a definition of the concept of equity in taxation.

Therefore, compliance with the right to fair trial principles in tax matters has to be strengthened by various stakeholders before it comes to the cases of virtual currencies.[45] In this regard, legal changes should be done at every level: international, national and local.

---

[38] *Kent Kirk* (ECJ, 1984); (ECJ, 1987); *Taricco* (ECJ, 2015), as of May 2018 the Italian Constitutional Court returned the case to the ECJ. Daniele L. *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte costituzionale*. Naples, 2017.
[39] *Landeweyck* (ECJ, 1980), *Johnston* (ECJ, 1986).
[40] *Höchst (ECJ, 1989)*; *Dow Benelux* (ECJ, 1989).
[41] *Orkem v. Commission* (ECJ, 1989); *Otto BV* (ECJ, 1993).
[42] *National* Panasonic *v Commission* (ECJ, 1980); *Adams v Commission* (ECJ, 1985).
[43] Kofler Georg, et al., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, 2011, p. 90.
[44] Backer, P. QC, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, British Tax Review, 2000, no 4, p. 4.
[45] Cryptocurrency and virtual currency are used as synonyms in this article.

LEGALITY OF CRYPTOCURRENCIES AND EFFECTIVENESS OF TAX ADMINISTRATIONS FROM THE HUMAN RIGHTS PERSPECTIVE

Legality of bitcoin and problem of double non-taxation

In order to avoid a populistic presentation and perception of cryptocurrencies and for a better description of the research, author of the article is focusing on *Bitcoin*, as the world's first cryptocurrency.

The idea of *bitcoins* is taken from the concept of a cash transfer, where:

1. The value transfer is instant;
2. There is no need to trust the business partner;
3. The transaction is irreversible.

These characteristics make a cash transfer unique. However, as soon as a cash transfer takes place at a distance, the transfer loses these characteristics, as it always involves a third party (Pay Pal, Maestro, Visa, Back, etc.). The third party can always block the transfer or take the money back out of the account. However, it is important to remember that it can also be made by a government through a controlling process and starting from the sufficient legislation.

Despite the fact that *bitcoin* currency is not controlled by a central institution, there is only a fixed supply of coins available (21 million *bitcoins*). However, one *bitcoin* can be divided into 8 decimal places. The value of a *bitcoin* is determined by the fact that everyone uses the same software and believes in its value. Thereby it becomes a reality. Analysing historical development of *fiat money*[46], nowadays we might define *bitcoin* as a currency without intrinsic value that has not been regulated wholly and entirely by governments and internationally in the offing. Therefore, in terms of monetary economics, acceptance of money is pure because of its convenience as a public good. In the case of cryptocurrencies, they are pure because of its convenience for civil society.

In the US, according to the 2014 Guidance from the IRS, cryptocurrencies are considered property, which makes them subject to capital gains and income taxes. There is no tax liability in case someone has bought cryptocurrency, however, after there will be a digital purchase of any product the holder of cryptocurrency is a subject to taxation. The only reason

[46] *Fiat money* - money without intrinsic value (in author's understanding – in gold) that is used as money because of a government decree. N. Gregory Mankiw (2014). Principles of Economics. p. 220. ISBN 978-1-285-16592-9.

for that is the owner's increase in value.[47] Interestingly, however, that to attract the cryptocurrency business, the Senate of Wyoming has passed a decision exempting "virtual currencies" from property taxation in the state. And "virtual currencies" are defined as "any type of digital representation of value that is used as (1) a medium of exchange, unit of account or store of value, and (2) is not recognised as legal tender by the United States government".[48]

The Russian Federation refrains to make virtual currency legal. However, this year the Ninth Moscow Court of Appeal allowed the inclusion of cryptocurrency in the bankruptcy of a debtor, changing the decision of a court of the first instance. Now the interest of lawyers is chained to the way this measure will be implemented in the absence of special legislation and tax authorities are only currently engaged in the development of legislation regulating the concept of crypto-currency in the country.[49]

According to the Global map of cryptocurrency regulations, *bitcoin* is illegal in ten countries (Afghanistan, Algeria, Bangladesh, Bolivia, Morocco, Pakistan, Qatar, Republic of Macedonia, Vanuatu and Vietnam) and restricted in ten countries (American Samoa, China, Ecuador, Egypt, India, Indonesia, Iran, Nepal, Saudi Arabia and Zambia).[50]

The outlined analysis shows the audience the lack of internal and external harmonisation, especially for taxpayers' benefit. For instance, in terms of human rights, if one taxpayer uses a government benefit (*e.g.*, a license) and one does not, then punishing them both by taking away a benefit which only harms one, may seem unfair. The same situation is with cryptocurrencies worldwide. Therefore, coming back to harmonisation, due to the nature of the virtual currencies and for a better functioning of the global market, it has to be direct rather than indirect. From the human rights perspective, the dilemma with cryptocurrencies affects taxpayers and states, and simultaneously it highlights a thin line between positive and natural law.

---

[47] The IRS Guidance Notice 2014-21 on how existing general tax principles apply to transactions using virtual currency. 2014. Source: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf

[48] State of Wyoming. Senate File No. SF0111. Property taxation-digital currencies. 2018. Available at: http://www.wyoleg.gov/2018/Introduced/SF0111.pdf

[49] Petukhova L., Bitcoin as property. In Russia it was allowed collecting crypto currency from debtors. *Forbes*. May 2018. *Source: http://www.forbes.ru/finansy-i-investicii/361107-bitkoin-kak-imushchestvo-v-rossii-razreshili-vzyskivat-kriptovalyutu-s*

[50] As of 19 June 2018. Source: https://coin.dance/poli.

For example, people in different countries continue *Bitcoin mining,*[51] without paying taxes for the earned income and tax authorities, in their turn, are without any tool for recording and accounting the activities. Therefore, scarcity of information and official reports on the tax frauds, illegal income and deficiency of legally bounding procedures create a favorable environment for corruption and illicit oligopoly. This is the point where a problem of possible double non-taxation arises.

Nature of cryptocurrencies: bitcoin vs fiat money

The initial transaction to obtain a *bitcoin* is by buying them from a *bitcoin* company. There are several big *bitcoin* companies that buy and sell *bitcoins*, much like a stock exchange. The money can be transferred to the company in different ways. If it is done through a bank, it is later possible to approach the bank in order to find out the identity of the buyer or seller. However, there are also bitcoin companies that offer the sale of bitcoins in cash or have specific procedures in place that ensure the anonymous purchase and sale of bitcoins (e.g. localbitcoins.com).

There are also different virtual currencies, such as Ethirium and Ripple. However, they do not have the same market value as *bitcoin* and are not proven to work yet. A particular currency to look out for however is *Manaro*, which is specifically designed to prevent technology from tracing who bought the currency.

A bitcoin address

The bitcoin address can be seen like an email address and can be created instantly on a Bitcom website:

- The address is about 26-35 characters long.
- The address always begins with a 1 or a 3.
- The address contains both letters and numbers.
- The address is case sensitive.[52]
- A person or a business can have many different bitcoin addresses.
- The *bitcoin* address is controlled with a private key (much like the password of an email address).

[51] *Bitcoin mining* is the process by which transactions are verified and added to the public ledger, known as the block chain, and also the means through which new bitcoin are released. Anyone with access to the internet and suitable hardware can participate in mining. Source: *https://www.investopedia.com/terms/b/bitcoin-mining.asp*

[52] However, with the first seven letters of the address it is possible to decode the rest with special software, which might be developed also by the interested states and not only by legal entities.

- The bitcoin address is vulnerable to hacking. In case someone acquires the private key it is possible to send as many bitcoins as desired. Transactions are irreversible.

It is possible to send money to the same addresses several times in order to have the *bitcoin* address – at the receiving end – indicated to you.

Bitcoin software

Bitcoins need a basic programme, much like an email client concept (Microsoft Outlook). Different *bitcoin* applications are used to manage *Bitcoin* on a device and are called *Bitcoin* wallet applications. However, they are vulnerable to hacking, which leads a lot of people to store their *bitcoins* in a different system. There are numerous basic *bitcoin* programmes (apps) available and include: armory, breadwallet, electrum, greenaddress, multibit and mycelium. *Bitcoin* also makes use of web-based *Bitcoin* wallet services similar to web-based email services (such as Gmail or Hotmail). These websites include bitfinex, bitstamp.net, blockchain.info, btc-e.com, campbx.com, cex.io, circle.com, coinbase.com, kraken.com and localbitcoins.com. There are also some websites that can be used to sell and buy *bitcoins* while other websites facilitate private bitcoin transactions between parties, unknown to each other (e.g. Locbit.com).

Application area

Bitcoin is used more and more often for different purposes. A lot of people use it to send remittances home, as there is nearly no transaction fee. It is also popular for people who do not have access to bank accounts. A third group, that often uses bitcoins, consist of small and medium enterprises in countries where the internet connection is poor and slow.

In addition to these purposes, bitcoin is an investment opportunity due to its quickly rising value. It fluctuates a little bit (rather like a commodity, than a currency), However, according to a lot of sources, it is still stable enough to invest in it. There has been approximately $1.3 billion invested in *Bitcoin* companies over the last 5 years, however, it is important to keep in mind that *Bitcoin*'s value of a decreased from approximately $11050 to $7000 for the last year.

Cryptocurrency: the new frontier for tax evasion and avoidance?

Since bitcoins are often believed to facilitate completely anonymous transactions, it is also used to buy firearms, drugs, ransomware, to finance terrorism and many other illegal activities. The transfer process of *bitcoins*, however, is publicly available on open source.

There are several websites that show all transfers from one *bitcoin* to another. It is not publicly available to whom the *bitcoin* addresses belong. For this, the company that sold the *bitcoins* to the person can be contacted. However, again, there is no legal binding for stakeholder to do so.

In order to prevent and reveal tax evasion, it is extremely important to look for bitcoin accounts of clients. They might be reluctant to disclose the accounts, as there is often a lot of money in them. However, the bitcoins are directly traceable to the person. Some registered software are able to trace it, therefore the possibility that other illegal actors can do it cannot be neglected. Therefore, for a tax administration, it is considered to look whether the client has a *bitcoin* address on their personal devices.

And a taxpayer has to be aware of legal differences and jurisdictions when dealing with virtual currencies because the more devoted a cryptocurrency user is – the more complicated it is to track accounting records in order to pay the right amount of taxes. In the US, for example, "some traders have managed to avoid paying taxes on cryptocurrency-for-cryptocurrency trades by appealing to something called the "like-kind exception," which lets people defer tax payments when trading one property for another, similar property. For instance, if you trade your house for another one, which then gains in value, you don't have to pay taxes on that gain until you have the cash for it (since the increase in value is tied up in the house itself). But a provision in the new tax law signed late last year limits this exception to real estate, meaning cryptocurrency traders must pay taxes on crypto-for-crypto trades made after December 31, 2017, when the law took effect. What about trades before that? That's less clear."[53]

Furthermore, in case a client has *bitcoins* but is not willing to share the private key, there is no way of retrieving the money in the *bitcoins.* There are two possibilities to break the chain of ownership of a client with his/her *bitcoins*. The easiest one is to put the *bitcoins* in an exchange and pull the money back out. The money put in will not be the same as the money returned and the chain of ownership will be broken. The second possibility is to use the services of a *bitcoin* laundering service (such as Helix). The disadvantage here is that the owner of Helix will still be aware of the chain of ownership.

[53] Orcutt, M. America's cryptocurrency tax policy is confusing everyone. Technology Review. April, 2018. Available at: https://www.technologyreview.com/s/610859/americas-cryptocurrency-tax-policy-is-confusing-everyone/

Instruments for violations

Therefore, because of the unaccountability of cryptocurrency usage, all major dark marketplaces rely on *Bitcoin* as the primary currency.

The one characteristic of a cash transfer that the *bitcoin* cannot replace is the possibility of a transaction with a lack of trust. The marketplaces on the deep web, therefore, count on reviews and their reputation (e.g. *AlphaBay*).

There are several marketplaces and shops that provide different services and they are highly professional. Nobody controls the dark web. However, the servers of the marketplaces are physically present and can be targeted.

Therefore, a legal framework for cryptocurrencies will allow governments to fight corruption and tax evasion. It is extremely important that government will start to monitor and investigate software for two different groups: law enforcement and commercial enterprises (banking and financial sector).

After the General Data Protection Regulation (GDPR), there have been several questions regarding the legality of retrieving personal information of the owner of *bitcoins*. This depends on the law of the particular country. It will be rather easy to obtain the identity of a person that bought *bitcoins* at the US- or UK- based company, however, the technology is very much ahead of the law in this regard and therefore, the law must be interpreted for each country separately.

There are a lot of initiatives – software – that enable the tracing of a person if he/she has split up their *bitcoins* into different *bitcoin* accounts. It also enables one to see whether the transaction has been made to a certain *bitcoin* company or a known dark web server and from where. Afterward, law enforcement officials can then approach the *bitcoin* company in order to obtain the identities of the *bitcoin* owner.[54]

[54] The information provided in this part of the article was gathered by the author from different scattered sources over a long period of time and represents only the researcher's point of view and analysis.

Instruments on preserving the rights of taxpayers

Simultaneously, cohesive interpretation of DTCs by some contracting states (CSs) is necessary as a mean to avoid DT and double non-taxation. In the mutual interpretation of a treaty it is crucial for the contracting parties to understand how the treaty is interpreted by other CSs – thus, a problem of interpretation arises since conventions commonly are drafted in more than one authentic version. G. Maisto (2005) argues that a DTC, drafted in more than one authentic language, might be difficult or even impossible to understand by the other contracting parties. G. Maisto furthermore outlines the problem of interpretation of the other authentic version (i.e. the other language version), since the core meaning of a text unavoidably goes missing in translation. The tax-treaty meaning of terms must be understood in the context of the other contracting state´s view – and the only way of analysing this is to follow the other state's court practices. Therefore, it is advocated that each state should have direct access to the court decisions of the other CS. A need for free flow and exchange of information should be solved on a multilateral level and that the information and infrastructural solutions should be easily accessible and attainable (e.g. via internet).[55]

The OECD Model Tax Conventions[56] should be amended in order to insert an article obliging the CSs to report all relevant judgments to an institution, such as the OECD or the International Tax Court. This institution could then collect and translate the judgments, and make them available – free of charge – to the public via the internet.[57]

Nowadays, globalisation and e-commerce justify the emerging of new *lex mercatoria* for the financial markets. This fact, on the one hand, radically reduces the risks of linguistic misunderstanding while, on the other, represents some sort of new technological Esperanto that hammers out the differences but facilitates reciprocal comprehension. It then seems appropriate, that a case law database and a tax glossary[58] (by the International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD) should be carried out in the multilateral context as the only possible solution to the problems, taxpayers facing on a daily basis. This would make knowledge of the interpretation of these terms more accessible and facilitate discussion

[55] Maisto Guglielmo, *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, IBFD, Vol. 1 EC and International Tax Law Series, 2005, p. 331.
[56] OECD MTC - OECD Model Tax Conventions.
[57] Ibidem, p. 332
[58] Idem, pp. 326-332.

within the European and international tax communities on the importance of a common understanding of multilingual issues in tax treaties.

An International Tax Court

Thus, avoidance of DT of persons and preservation human rights violation in relation to taxation could highly benefit from an ITC related to these issues. The question of the creation of an international tax tribunal was raised already in 1947 by the Independent Financial Adviser.[59] The same question was raised in 1960 by the International Chamber of Commerce, the International Bar Association and legal commentators called for the creation of an ITC.

Already as soon as multilateral DTCs started to go into effect, Bűhler (1998) sought an international court for tax matters to be created and it was argued that the main objective for such a court would be to interpret the convention itself - since an objective body for interpretation is considered to be of utmost importance for a multilateral treaty. The court should, furthermore, have to be a multilateral instrument, rather than a conciliation board which on a bilateral basis would gather whenever disputes between States would occur on taxation. It was also suggested that the judges should hold true independence in order to guarantee that the tax administration should not be able to influence the appointment of the judges. Despite these discussions on the need for the ITC, since 1961, after the OECD was founded, the topic has not been further discussed in this context on an official level.

One could argue that the probability of the establishment of the ITC is quite unlikely and that it consequently is more probable that already existing international tribunals such as the ECJ, ECtHR or the International Court of Justice[60] will continue to settle tax cases. It can be argued that multilateral disputes on the interpretation of DTCs should be referred to the ICJ. However, not a single case has been recognised in which the ICJ has decided a tax dispute over the interpretation of a DTC.[61]

Minimun standard for taxpayers

It can be argued that the above would be the "*minimum standard*" and that a state should be allowed to grant taxpayers with a wider scope of procedural rights – e.g the right to be notified of the information exchange at the stage when the state receives a request for

[59] IFA – Independent Financial Adviser.
[60] ICJ – International Court of Justice.
[61] Lang Michael, et al., *Multilateral Tax Treaties. New Development in International Tax Law*. Kluwer Law International, 1998, pp. 167-169.

information and to have the right to challenge such exchange of information. Thus, Schush (1998) indicated that the development of an automatic platform for an automatic exchange of information between tax authorities was in progress. However, many issues remained open even though the general principles for such a platform seemed to be of global consensus.[62] Oberson (2014) further suggests that on occasions the notifications could be postponed in the case of extraordinary circumstances (e.g. if such a notification could jeopardize the outcome of the process), – but this rule should be an exception. Since there does not exist an international court on tax matters, the reviews of a Global Forum (Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes) could affect:

- The efficiency of the case process between CSs;
- Implementation of treaties by each participant;
- Implementation of the substantive and procedural rights of the taxpayers.

It is further assumed that the Global Forum in the future could analyse the degree to which various states adhere to the protection of taxpayers` rights (e.g. secrecy and data protection rules).[63]

Oberson and Elgar (2014) state that a "*minimum standard*" should involve, at least, the right for a taxpayer to receive and access information on an ongoing international tax matter for the taxpayer involved. Such a "*minimum standard*" should involve at least the right to receive information in the beginning of the process about the exchange of information. Also the taxpayer, prior to the tax assessment, should have the right to challenge the decision made by the requesting state, have the right to information on which foundation of the tax assessment decision has been made and the state at least should provide him or her with the "main content" of the information transferred in the tax assessment.

Finally, in May 2017 in the *Berlioz Investment Fund S.A v Directeur de l'administration des Contributions directes*[64] case, the ECJ stated that taxpayers have the right to challenge a tax information exchange order, improving thus the taxpayer's protection within the EU. Therefore, this case is of precedential value in the possible debate of tax authorities' information exchange requests. It should be noted that this practice of application the EU Charter to the tax cases was perhaps promoted by the adoption of a European Taxpayers'

[62] Oberson Xavier, Edward Elgar, *International exchange of information in tax matters. Towards Global transparency*, 2014, p. 13.
[63] Idem, p. 13.
[64] *Berlioz Investment Fund SA*, (ECJ, C-682/150).

Code by European Commission in 2014.[65] Notwithstanding, it is not legally binding and, thus, there is no attempt to hold the tax administration accountable to taxpayers.

Particular attention is required to the right of silence in tax matters, highlighted by Baker in 2012.[66] The issue of whether a taxpayer may refuse to supply information that might prove the taxpayer's guilt in a subsequent penalty or criminal prosecution has risen from time to time before the ECtHR.[67] Thus, in *Van Weerelt (2015),*[68] the Netherlands tax authorities obtained information from the German authorities under the Mutual Assistance Directive (77/799 - before it was repealed by a new Directive 2011/16);[69] the information indicated that taxpayer had an interest in a Liechtenstein foundation that had been liquidated in 2000. Therefore, the Court held that the tax administration was entitled to ask the applicant to supply information that could not be obtained from any other source, for the purpose of levying taxes and interests and, thus, no violation of the *nemo tenetur* principle (the right not to incriminate oneself) enshrined in Article 6 of the ECHR has been found.[70]

In order to conclude an inference, one could note that the current multilateral legislation, applicable on international taxation, expressed in Article 47 of the EU Charter[71] and Article 6 of the ECHR, is in lack of full protection of taxpayers' rights – since the current articles simply were not drafted to secure the rights of taxpayers – and, thus, are not pervasive in case of DT. Therefore, it is important to interpret Article 6 in such a manner to compromise tax procedures.

Hence it is argued by many of the above-mentioned scholars (e.g. Philip Baker, Duncan Bentley and Adrian Sawyer, Giulio Maisto) that there is a need for a fully pervasive legislation and legal instruments (courts) on preserving the rights of taxpayers. Possible solutions may activate the current treaties under the UN and/or OECD which could be further developed, for example, with the amendment of an equivalency to the ATBR. An amendment of a binding

[65] European Commission: *Guidelines for a Model for A European Taxpayers' Code*. Ref. Ares (2016) 6598744 - 24/11/2016.

[66] Baker, P. QC, Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights. *European Taxation*, December 2012. Exported on 8 May 2017 by IBFD, pp. 584-586.

[67] UK:Finance (No2) Act 1987, sec. 62, which was enacted to reserve the effects of the decision in UK: HC, 22 Jan. 2001, Padmore v. IRC (1987) STC 36 (Chancery Division). Ibidem., p. 586.

[68] NL: *Van Weerelt v Netherlands,* ECtHR, 16 June 2015, application no. 784/14.

[69] Mutual Assistance Directive (1977): Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 Concerning Mutual Assistance by the Competent Authorities of the Member States in the Field of Direct Taxation and Taxation of Insurance Premiums, EU Law IBFD.

[70] Annual Report. International Law Division, Ministry of Foreign Affairs, *International Human Rights Proceedings*, 2015, p. 12.

[71] Charter of Fundamental Rights of the European Union (2010/C83/02).

European and/or International Taxpayers Bill of Rights to the current UN and/or OECD legal framework would have the benefit of already existing and functioning surveillance of legislation under EU Charter or the ECHR in the format of the ICJ and/or ECtHR and ECJ.

A new protocol to the ECHR

As it has been argued earlier, DT and failure to adhere to taxpayers' rights is a systematic problem and, thus, this article argues on the importance of amending a new Protocol to the ECHR on the elimination of DT and likewise strengthening of the taxpayers' rights, taking always into account current information technology developments.

The proposed new Protocol would include the main articles on tax principles relating to human rights. Tax principles may be considered being a part of the current human rights treaties and further tax doctrine could be amended to already existing human rights basis and treaties. Alternatively, further tax principles may instead be developed as a system of fully new and independent human rights treaties, e.g. under the UN or OECD.

Current experience and perspectives

Every taxpayer has a range of fundamental rights and each state has obligations to protect them. Thus, for example, the US IRS adopted the ATBR, which is a keystone document to provide taxpayers with a better understanding of their rights. The document takes several existing rights set forth in the tax code, and sets them to the ten broad categories, making it more visible and easier for taxpayers to understand these rights. The fundamental articles of the ATBR include: the right to be informed, right to quality service; rights to pay no more than the correct amount of tax; rights to challenge the IRS's position and be heard; rights to appeal an IRS decision in an Independent Forum; right to finality; right to privacy; right to confidentiality; right to retain representation; right to a fair and just tax system.

The IRS is the main government agency in the United States responsible for fair and impartial administrative relations with taxpayers and, thus, for example, it has an opportunity to provide assistance through a Low Income Taxpayer Clinic or a Tax Advocate Service for taxpayers who cannot afford representations in their dealings with the IRS. Taking into account that the US tax code is notoriously more complicated than the majority of its European counterparts, one can conclude that amendment(s) could be made to the ECHR in order to provide the European taxpayers with extended rights. There is a high probability that the CoE could open for the signature of a protocol concerning DT to the ECHR in order to

provide the European taxpayers with the equivalent rights to those held by American taxpayers.

Following the above, the OECD and the UN could take steps towards the improvement of the taxpayers' rights globally. In this sense, the idea of harmonisation should not be impaired by the critic that 'harmonisation is designed to protect jurisdictions with high taxes and pervasive double taxation'.[72] Positive perception of tax competition should be changed because of the violation of human rights.

History shows us a lack of political will towards such measures and the complexity of these decisions are due to different domestic backgrounds. For example, within the EU the problem of DT still exists regarding the direct income and heritage. Therefore, making a 'European Taxpayer Bill of Rights' binding by way of appropriate measures – in the form of a Protocol to the ECHR or a directive on the EU level would be good solutions for both, taxpayers and contracting European states. Every state could create a safe impartial environment implementing international human rights obligations. Within the EU, DT is possibly the worst obstacle against free movement in the internal market. Thus, it is important to develop a satisfactory international framework due to the increase in the number of taxpayers who fall under the network of DT, especially after the appearance of cryptocurrencies.

Thus, all the cases give a good basis for a future International Tax Court. The Court would be not a tool for harmonisation of tax law and tax systems, changing domestic policies. Rather, this court would work towards the improvement of taxpayers' protection worldwide.
In the opinion of leading lawyers and researchers, the decisions of the ECtHR and the ECJ have traditionally adopted a "limited taxpayer-favorable" position in relation to claims where taxpayers opposed the levy of confiscatory taxes alleging a violation of Article 1/1. Thus, the International Tax Court on the basis of an ITBR could play a key role in developing the efficiency of the process for the benefit of the participating states – but such an ITC could also play an instrumental role in each states' implementation and, most importantly, the procedural and substantive rights of taxpayers which is so difficult to put into practice nowadays.[73]

[72] Position of a senior Mitchel J.D. regarding the tax harmonisation versus competition in the EU, 2005.
[73] The matter of court's decision execution is of particular importance. Good examples of judicial precedents are: *Hornsby vs. Greece*, ECtHR, 1998; *Immobiliare Saffi vs Italy*, (Application no. 22774/93), ECtHR, 1999.

There are many problems with which the ECHR, providing justice for a wide range of taxpayers, does not encroach on all challenges of taxpayers' discrimination within one state or between different states. For instance, in the *Jafarov v. Azerbaijan* (2016)[74] case, there was a need to justify the accuracy of the government's tax policy. This requires a deep knowledge of the domestic law and, thus, the issue was not solved properly.[75]

Moreover, there are a lot of cases where domestic remedies had not been exhausted or applications were inadmissible and, therefore, probably the ECtHR does not receive a chance to improve taxpayers' protection of the CoE State Parties which are not members of the EU and/or the OECD.

CONCLUSION

Humanity has unnoticeably overstepped globalisation and entered a gig economy world where virtual currencies are creating new challenges for the international community. However, there is no possibility to solve the modern generation calls with old-fashion solutions, especially considering current political, security and economic developments.[76] Therefore, as it has been argued earlier, DT and failure to adhere to taxpayers' rights is a systematic problem and, thus, this article argues on the importance of amending a new Protocol to the ECHR on the elimination of double taxation and likewise strengthening of the taxpayers' rights. And the International Tax Court has to be established in order to provide taxpayers with effective access to the fair trial, which includes the right to the implementation of court's decision without unnecessary delays. It will help taxpayers and tax authorities operate more effectively, analysing cryptocurrencies issues, a problem of tax burdens, exchange of information, lack of information or miscommunication regarding taxation and tax rates in different countries.

This is just one approach to the issue, which examines a backbone and wishbone of the rule of law, democracy and human rights between two or several states regarding taxation. Tax policies are still considered a specialist field out of reach for human rights lawyers. It is

[74] AZ: *Jafarov v. Azerbaijan*. ECtHR, 17 Mar. 2016, application no. 69981/14.
[75] Baker, P. QC, Some recent decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice), *European Taxation*, August 2016, p. 342-351.
[76] Gig economy - a labour market characterised by the prevalence of short-term contracts or freelance work as opposed to permanent jobs. According to Investopedia, June 2018.

the writer´s intention that this article increases the appetite for the material side of human rights

and in particular the extensive rights in the context of taxation in a globalised world.

SUMMARY
International double taxation and legality of crypto currencies: effectiveness of tax administrations from the human rights perspective The scope of this article is on the issue of double taxation and double non-taxation with an addition of cryptocurrencies developments. Apart from the double taxation problem, the first half of the article is focused on the legality of cryptocurrencies as well as readiness to confront cryptocurrencies operations by governments, tax administrations and legal entities. And the second part represents a research on issues of legal information sharing, legal interpretation, and precedent interpretation. Description of double taxation problems and *Bitcoin* concept is introduced for the further benefit of taxpayers and tax administrations, and as a weighty argument for establishment of an International Tax Court.
Key words: tax law, tax
Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek

TEORIE EKONOMICZNE LEŻĄCE U PODSTAW OPODATKOWANIA DOCHODU O ZAGRANICZNYM ŹRÓDLE – PRZEGLĄD DOROBKU ZAGRANICZNEJ NAUKI PRAWA NA POTRZEBY KONSTRUKCJI REŻIMU KONTROLOWANEJ SPÓŁKI ZAGRANICZNEJ

FILIP MAJDOWSKI*

SPIS TREŚCI

1.Wprowadzenie 143
2.Standardy międzynarodowej neutralności 145
2.1.... Poglądy amerykańskiej nauki prawa 145
2.1.1. Standard neutralności eksportu kapitału *vs.* neutralności importu kapitału 145
2.1.2. Standard neutralności własności 151
2.1.3. Podsumowanie 153
2.2.Poglądy europejskiej nauki prawa 156
2.3... Wnioski - próba ekstrapolacji 158
3.Reżim kontrolowanej spółki zagranicznej - wnioski 161

* Autor jest zastępcą Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów; poglądy wyrażone w artykule niekoniecznie odzwierciedlają stanowisko instytucji której autor jest pracownikiem oraz wszelkie błędy i pominięcia należy utożsamiać wyłącznie z autorem. e-mail : filip.a.majdowski@gmail.com

WPROWADZENIE

Z perspektywy zakresu opodatkowania zagranicznego dochodu system podatkowy może mieć charakter tzw. systemu globalnego (ang. *wordlwide taxation*), bądź tzw. systemu terytorialnego (ang. *territorial taxation*)[1]. System globalnego opodatkowania zakłada, iż państwo opodatkowuje krajowy i zagraniczny dochód uzyskiwany przez własnego rezydenta podatkowego, a dokładniej że nakazuje opodatkować dochód własnego rezydenta podatkowego bez względu na miejsce położenia jego źródła. System terytorialnego opodatkowania, określany również mianem systemu źródła lub terytorializmu podatkowego, zakłada natomiast, że państwo opodatkowuje jedynie dochód uzyskiwany przez własnego rezydenta podatkowego na obszarze tegoż państwa, pozostawiając opodatkowanie jego zagranicznego dochodu w gestii państwa w którym taki dochód powstaje[2].

W zakresie interesującym dla niniejszego artykułu, charakter systemy podatkowego, czyli jego natura jako systemu globalnego bądź terytorialnego, teoretycznie powinno wywierać wpływ na konstrukcję reżimu kontrolowanej spółki zagranicznej (ang. *controlled foreign company* – dalej: CFC). W przypadku systemu globalnego wewnętrznie spójnym byłoby opodatkowanie jakiegokolwiek / wszelkiego dochodu uzyskiwanego przez osobę kontrolującą za pośrednictwem spółki CFC. Opodatkowanie na podstawie regulacji CFC stanowiłoby w takim przypadku niejako „przyśpieszone" opodatkowanie dochodu który w przyszłości powinien zostać wypłacony do osoby kontrolującej w formie dywidendy lub uzyskany przez taką osobę w formie zysków polikwidacyjnych ze spółki CFC[3]. Konstrukcja zagranicznej spółki jako odrębnego bytu prawnego jest w tym zakresie pomijana, gdyż jej powołanie jest uzależniona wyłącznie od decyzji podatnika (osoby kontrolującej)[4].

---

[1] M. Graetz, A. Warren, *Income tax discrimination and the political and economic integration of Europe*, „The Yale Law Yournal", 2006/115, s. 1196.
[2] J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo i stosunki finansowe*, Wydawnictwo Agencji ER, Białystok 1993, s. 100.
[3] N. Webb, *Tax Management International Forum discusses the current taxation of income under controlled foreign corporation regimes*, „Tax Management International Journal", 2011/40, s. 467.
[4] Prof. Stanley Surrey z Uniwersytetu Harvarda, autor amerykańskich regulacji CFC, definiował wręcz zagraniczne spółki kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez amerykańskich udziałowców przez pryzmat „zasady zagranicznej spółki" (ang. *foreign subsidiary rule*) – zob. S. Surrey, *The United States taxation of foreign income*, „The Journal of Law and Economics", 1958/ 1, s. 76.

W przypadku systemu terytorialnego wewnętrznie spójnym byłoby natomiast opodatkowanie wyłącznie dochodu który podlegałby opodatkowaniu w państwie osoby kontrolującej w związku z faktem, iż dochód uzyskiwany poza granicami tego państwa ze względu na terytorialny charakter systemu podatkowego byłby wyłączony od opodatkowania. W tym drugim przypadku regulacje CFC miałyby więc charakter *stricte* antyabuzywny zapobiegając przypadkom nadawania krajowemu dochodowi cechy zagraniczności celem nadużycia systemu terytorialnego. Jak wskazuje OECD w praktyce żadne jednak państwo nie stosuje „czystej" postaci systemu globalnego albo systemu terytorialnego, gdzie przykładowo na tle tego ostatniego systemu wyłączeniu od opodatkowania podlega przeważnie jedynie zagraniczny dochód o charakterze aktywnym[5]. Skutkiem tego, konstruując regulacje CFC, dane państwo musi dokonać określonych wyborów w zakresie zachowania własnej konkurencyjności podatkowej oraz zapobieżenia erozji własnej bazy podatkowej[6]. Rozważania w tym zakresie prowadzą natomiast do wniosku, iż regulacje CFC w różnych państwach na świecie, w tym w Polsce, nie mają charakteru nieograniczonego, odwołując się na potrzeby identyfikacji sytuacji uznanych za niepożądane do kryterium minimalnego poziomu kontroli sprawowanej przez podatnika względem spółki CFC, minimalnego poziomu opodatkowania takiej spółki oraz przesłanki typów dochodów przez nią uzyskiwanych. Dopiero po spełnienie przywołanych kryteriów dochodzi do opodatkowania na podstawie regulacji CFC[7].

[5] A. Schindel, A. Atchabahian, *General Report,* [w:] *Source and residence: new configuration of their principles*, „Cahiers de droit fiscal international", 2005/90a, s. 39; G. Maisto, *Credit versus exemption under domestic tax law and treaties,* [w:] M. Lang, P. Pistone (red.), *Tax treaties: building bridges between law and economics*, IBFD, Amsterdam 2010, s. 320; G. Blanluet, P. Durand, *General Report,* [w:] *Key practical issues to eliminate double taxation of business income*, „Cahiers de droit fiscal international", 2011/96b, s. 21

[6] OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, 2015, pkt 13; C. Xiaojing, Z. Han, *Chinese controlled foreign company rules in the post-BEPS era: new developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin", 2018/2, s. 1.

[7] Na temat tych kryteriów obowiązujących w polskich regulacjach CFC – zob. F. Majdowski, W. Missala, *New Polish controlled foreign company rules*, „Bulletin for International Taxation", 2015/8; F. Majdowski, *Propozycje zmian do polskich regulacji CFC - uwagi do rządowego projektu z 6.07.2017 r. z uwzględnieniem wytycznych płynących z dyrektywy Rady UE 2016/1164*, „Przegląd Podatkowy", 2017/11.

W zagranicznej nauce prawa punktem wyjścia rozważań dotyczących opodatkowania zagranicznego dochodu, które mogą znaleźć przełożenie na zakres oddziaływania regulacji CFC, jest twierdzenie, iż podatki powinny być neutralne jeśli chodzi o decyzje gospodarcze podatników, w szczególności gdy dotyczy to miejsca na dokonanie inwestycji[8]. Oficjalne i liczne opracowania poświęcone zagadnieniu tak pojmowanej neutralności podatkowej były prowadzone i w dalszym ciągu toczą się w przeważającej mierze w krajach anglosaskich[9], czyli przede wszystkim w Stanach Zjednoczonych[10], w mniejszym stopniu w Kanadzie[11] czy też w Wielkiej Brytanii[12]. Poniżej zostanie zaprezentowany dorobek nauki amerykańskiej z przedstawieniem stanowiska wybranych przedstawicieli europejskiej nauki prawa podatkowego.

1.1. Poglądy amerykańskiej nauki prawa

1.1.1. Standard neutralności eksportu kapitału *vs.* neutralności importu kapitału

U teoretycznoprawnych podstaw rozróżnienia dwóch ww. systemów podatkowych, czyli systemu globalnego oraz systemu terytorialnego, oraz powiązanych z nimi metod unikania podwójnego opodatkowania, czyli metody kredytu podatkowego oraz metody wyłączenia od opodatkowania zagranicznego dochodu, leżą dwie kluczowe teorie ekonomiczne dotyczące efektywnego zakresu opodatkowania zagranicznej

[8] P. Richman, *Taxation of foreign investment income: an economic analysis* , John Hopkins Press, Baltimore 1963, s. 109; G. Kofler, *Indirect credit versus exemption: double taxation relief for intercompany distribution*, „Bulletin for International Taxation", 2012/2, s. 78

[9] K. Vogel, *Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?*, „Bulletin for International Taxation", 2002/1, s. 4; M. Devereux, *Taxation of outbound direct investment: economic principles and tax policy considerations*, „Oxford University Center for Business Taxation. Working Paper", 2008/24, s. 1

[10] US Department of the Treasury, *Approaches to Improve the Competitiveness of the U.S. Business Tax System for the 21st Century*, 2007, s. 85; US Joint Committee on Taxation, *Present law and issues in US taxation of cross-border income,* 2011, s. 69

[11] Advisory Panel on Canada's system of international taxation, *Enhancing Canada's international tax advantage*, 2008, s. 20; W. Conway; B. Mustard; N. Pantaleo, *Canada - Enhancing Canada's international tax advantage: final report of the Advisory Panel on Canada's system of international taxation*, „Bulletin for International Taxation", 2009/8

[12] UK Inland Revenue, *Double taxation relief for companies. A discussion paper*, 1999; HM Treasury and HM Revenue & Customs, *Taxation of the foreign profits of companies: a discussion document*, 2007

działalności podatnika, czyli tzw. standard neutralności eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality - CEN*) oraz tzw. standard neutralności importu kapitału (ang. *capital export neutrality - CIN*)[13], które nadały ton narracji na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat[14]. Dla porządku trzeba jednak dodać, iż teorie te zostały opracowane dużo później niż stworzone zostały podwaliny pod współczesny system międzynarodowego opodatkowania[15]. Punktem wyjścia dla obydwu poglądów jest kryterium neutralności systemu podatkowego, czyli założenie, iż obciążenia podatkowe nie powinny implikować wyboru państwa w którym podatnik prowadzi działalność gospodarczą[16], bądź od strony ekonomicznej, by system podatkowy promował efektywność gospodarczą w zakresie alokacji kapitału[17]. Teorie te należy umiejscowić w kontekście trwającego od lat 20-tych XX wieku sporu pomiędzy opodatkowaniem nakładanym przez państwo rezydencji podatkowej podatnika a państwem źródła, czyli państwem w którym dochód powstaje. Elementem wspólnym obydwu teorii jest stwierdzenie, że celem międzynarodowej polityki podatkowej powinna być maksymalizacja globalnego dobrobytu oraz że podwójne opodatkowanie naruszające decyzje gospodarcze jako wpływające na zachowanie podatnika redukuje taki dobrobyt. Przykładem pełnej neutralności podatkowej systemu podatkowego byłby albo brak jakiegokolwiek opodatkowania, co jest założeniem utopistycznym, albo byłoby pełne ujednolicenie wszystkich systemów podatkowych na świecie, co również wydaje się rozwiązaniem nierealistycznym[18].

Normatywnym celem standardu CEN jest zapewnienie by rozważania podatkowe nie miały wpływu na decyzje podatnika co do państwa, w którym dokona on inwestycji, tj. *ceteris paribus* czy dokona on takiej inwestycji w państwie własnej rezydencji

[13] S. Shay, J. Fleming, R. Peroni, *The David R. Tillinghast Lecture - what's source got to with it - source rules and U.S. international taxation*, „Tax Law Review", 2002/56, s. 107.
[14] P. Richman, *Taxation of foreign investment income*..., op. cit., s. 29; P. Musgrave, *United States taxation of foreign investment income: issues and arguments*, Massachusetts: International Tax Program, Harvard Law School, Cambridge 1969, s. 108-138; P. Musgrave, *Taxing international income: further thoughts*, „Brooklyn Journal of International Taxation", 2001/4, s. 1478; A. Schindel, A. Atchabahian, *General Report*..., op. cit., s. 35.
[15] M. Graetz, M. O'Hear, *The original intent of US international taxation*, „Duke Law Journal", 1996/ 46, s. 1041 .
[16] M. Knoll, *Reconsidering international tax neutrality*, „Tax Law Review", 2011/64, s. 100.
[17] M. Kane, *Ownership neutrality, ownership distortions, and international tax welfare benchmarks*, „Virginia Tax Review", 2006/26, s. 55.
[18] R. Mason, *Tax discrimination and capital neutrality*, „World Tax Journal", 2010/6, s. 126.

podatkowej, czy też w innym państwie. Standard CEN promuje tym samym tzw. neutralność lokalizacji, która wyłącza zniekształcenie lokalizacji inwestycji na skutek obciążenia podatkowego. Jedynie czynniki gospodarcze powinny decydować o miejscu w którym kapitał zostanie zainwestowany uwzględniwszy jedynie kryterium efektywności ekonomicznej, czyli stopę zwrotu z inwestycji przed opodatkowaniem[19]. Zasada ta ma realizować cel w postaci bardziej efektywnej, z perspektywy globalnej, alokacji kapitału / zwiększenia produkcyjności[20] nie oceniając któremu państwu przypadnie jaka jego część[21]. Od strony podatkowej standard CEN wymaga by system podatkowy nakazywał opodatkować globalny dochód rezydenta podatkowego danego państwa, czyli jednocześnie i analogicznie dochód krajowy oraz dochód zagraniczny, zapewniając nieograniczony kredyt podatkowy na poczet podatku uiszczonego od dochodu zagranicznego w innym państwie, przy czym wersja skrajna takiego standardu zakładałaby, iż opodatkowania w państwie źródła w ogóle nie ma[22]. W tym kontekście, brak bieżącego opodatkowania dochodu zagranicznego, czyli odroczenie jego opodatkowania, może prowadzić do chociażby tymczasowego efektu zbliżonego do metody zwolnienia z opodatkowania i będzie naruszać zasadę analogicznego opodatkowania dochodu krajowego i dochodu zagranicznego[23]. Globalny system podatkowy zapewnia, iż wszyscy inwestorzy (podatnicy) uiszczają podatek według stawki opodatkowania obowiązującej w państwie swojej rezydencji podatkowej od całego uzyskanego dochodu podatkowego bez względu na miejsce jego powstania, co określane jest również mianem horyzontalnej zasady równości[24]. Dla standardu CEN nie jest istotne które państwo pobierze podatek[25]. W praktyce trzeba podkreślić, iż żadne państwo nie przyznaje pełnego kredytu podatkowego na poczet zagranicznego

[19] K. Moore, *The foreign tax credit for foreign taxes paid in lieu of income taxes: an evaluation of the rationale and a reform proposal*, „American Journal Tax Policy", 1988/7, s. 218.
[20] R. Mason, *Tax expenditure and global labor mobility*, „New York University Law Review", 2009/84, s. 1571.
[21] H. Ault, D. Bradford, *Taxing international income: an analysis of the U.S. system and its economic premises,* [w:] A. Razin, J. Slemrod, *Taxation in the global economy*, University of Chicago Press, Chicago 1990, s. 33.
[22] J. Steines, *Whether, when and how to tax the profits of controlled foreign corporations*, „Brooklyn Journal of International Law", 2001/26, s. 1599.
[23] R. Altshuler, *Recent developments in the debate on deferral*, „Tax Notes International", 2000/20, s. 1580.
[24] K. Moore, *The foreign tax credit*…, op. cit., s. 210.
[25] M. Graetz, *Follow the money. Essays on international taxation*, Lillian Goldman Law Library, New Haven 2016, s. 94.

podatku[26]. Jeżeli więc opodatkowanie w państwie źródła jest wyższe niż w państwie rezydencji podatkowej, wówczas standard CEN nie jest realizowany, gdyż dochód tam osiągnięty jest wyżej opodatkowany niż analogiczny dochód osiągnięty w państwie rezydencji z uwagi na brak skredytowania w pełni zagranicznego podatku[27]. W efekcie, tak ograniczony standard CEN wywiera w pewnym stopniu wpływ na miejsce dokonania inwestycji[28]. Odmienna sytuacja zachodzi wówczas gdy opodatkowanie w innym państwie jest niższe niż w państwie inwestora (podatnika), gdyż wówczas cały zagraniczny podatek podlega skredytowaniu (skonsumowaniu), i standard CEN jest realizowany[29].

Pewną mutacją standardu CEN jest tzw. standard neutralności krajowej (ang. *national neutrality - NN*), który zakłada, iż stopa zwrotu przed opodatkowaniem z działalności krajowej powinna być równa stopie zwrotu z działalności zagranicznej uwzględniającej
w tym ostatnim przypadku obciążenie z tytułu zagranicznych podatków[30]. Zasada neutralności krajowej promuje więc krajową działalność gospodarczą z uwagi na fakt, iż przy takiej samej produktywności z tytułu inwestycji krajowej oraz zagranicznej, stopa zwrotu po opodatkowaniu z tytułu inwestycji krajowej będzie wyższa niż z tytułu inwestycji zagranicznej z uwagi na fakt, że w tym drugim przypadku podatnik będzie obciążony dodatkowym kosztem w postaci zagranicznego podatku[31]. Ponieważ efektywność jest oceniana z perspektywy dobrobytu krajowego, a nie globalnego jak czyni to opisany powyżej standard CEN, postulowane jest traktowanie zagranicznego podatku jak każdego innego wydatku produkcyjnego[32]. Mechanizm unikania podwójnego opodatkowania w formie kredytu podatkowego nie jest w tym przypadku

[26] P. Wattel, *Capital export neutrality and free movement of persons*, „Legal Issues of Economic Integration", 1996/1, s. 116.
[27] J. Slemrod, R. Avi-Yonah, *(How) Should trade agreements deal with income tax issues?*, „Tax Law Review", 2002/55, s. 547-548.
[28] R. Mason, *Tax discrimination*..., op. cit., s. 132.
[29] E. Larkins, *Double tax relief for foreign income: a comparative study of advanced economies*, „Virginia Tax Review", 2001/21, s. 248.
[30] M. Graetz, *Taxing international income: inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory policies*, „Tax Law Review", 2001/54, s. 274.
[31] M. Graetz, M. O'Hear, *The original intent*..., op. cit., s. 1041.
[32] D. Shaviro, *Fixing US international taxation*, Oxford University Press, Oxford 2014, s. 145.

rekomendowany[33]. Niektórzy komentatorzy zwracają uwagę, iż uwzględniwszy powyższe cechy standardu krajowej neutralności sposób mylący określana jest ona jako jeden z rodzajów neutralności, w sytuacji gdy takiej neutralności *de facto* nie zapewnia[34].

Normatywnym podłożem standardu CIN jest natomiast stwierdzenie, iż rozważania podatkowe nie powinny wpływać na to czy konkretna inwestycja zostanie poczyniona przez krajowego, bądź zagranicznego inwestora, w tym nie powinny kreować preferencji pomiędzy zagranicznymi inwestorami z dwóch różnych państw[35]. Jeżeli system podatkowy realizuje standard CIN, wówczas, nie podatki, a wyłącznie decyzje gospodarcze będą determinować kto i gdzie dokonuje danej inwestycji. Niejednokrotnie stwierdza się, iż standard CIN redukuje nieefektywności w strukturze transgranicznych inwestycji[36]. Standard ten wymaga by system podatkowy miał charakter terytorialny, czyli by opodatkowaniu podlegał wyłącznie dochód osiągnięty w granicach danego państwa, przy czym stawki podatku od przedsiębiorstw w różnych państwach mogą być zróżnicowane. Oceniając, z perspektywy państwa źródła (państwa inwestycji), krajowy jak i zagraniczny inwestor będą bowiem ponosili jednakowy ciężar podatkowy[37], z czym wiąże się również określanie perspektywy ekonomicznej tego standardu przez pryzmat zrównania zachęt do oszczędzania dla inwestorów bez względu na państwo ich pochodzenia (stopa zwrotu po opodatkowaniu jest bowiem dla wszystkich jednakowa)[38]. Standard ten w sposób domyślny zakłada jednocześnie, iż opodatkowanie podatkiem dochodowym osób fizycznych w różnych państwach powinno ulec zharmonizowaniu, gdyż w przeciwnym razie byłby to element różnicujący i zanegowane zostałoby założenie, iż zarówno krajowy, jak i zagraniczny inwestor ponoszą takie same obciążenie podatkowe[39]. Oznacza to, iż wszyscy inwestorzy (podatnicy), bez względu na fakt, którego państwa są rezydentami podatkowymi, podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu w państwie źródła, podczas gdy

[33] S. Shay, J. Clifton Fleming, R. Peroni, *The David R. Tillinghast Lecture*..., op. cit., s. 108.
[34] G. Kofler, *Indirect credit versus exemption*..., op. cit., s. 70.
[35] M. Knoll, *Reconsidering international*..., op. cit., s. 113.
[36] R. Mason, *Tax expenditure*..., op. cit., s. 1569.
[37] R. Mason, R. Knoll, *What is tax discrimination*, „The Yale Law Journal", 2012/121, s. 1041.
[38] D. Weisbach, *The use of neutralities in international tax policy*, „Oxford University Center for Business Taxation. Working Paper", 2014/14, s. 3.
[39] M. Desai, J. Hines, *Evaluating international tax reform*, „Tax National Journal", 2003/56, s. 493.

państwo ich rezydencji podatkowej nie opodatkowuje dochodu osiąganego przez nich w innym państwie. Ta forma neutralności jest czasami określana mianem tzw. neutralności konkurencyjności, gdyż nie wpływa na konkurencyjność pomiędzy inwestorami z różnych państw. Innymi słowy, gdy standard CIN nie jest realizowany, wówczas podmiot będący rezydentem podatkowym państwa stosującego system globalnego opodatkowania będzie narażony na obniżoną konkurencyjność względem podmiotów z państwa źródła, bądź państwa trzeciego stosującego terytorialny system podatkowy. Chociaż standard CIN eliminuje różnice pomiędzy inwestycjami w państwach o analogicznym poziomie opodatkowania, to nie wyłącza bariery w inwestowaniu w państwie o wyższym poziomie opodatkowania[40]. Podobnie jak przy standardzie CEN, tak przy standardzie CIN państwa nie wprowadzają takiej zasady w pełni w życie ograniczając się do zwolnienia zagranicznego dochodu o charakterze aktywnym, przewidując opodatkowania dla zagranicznego dochodu o charakterze pasywnym, w szczególności dochodu z dywidend, odsetek lub należności licencyjnych o zagranicznym źródle.

Większość przedstawicieli amerykańskiej nauki podziela pogląd iż system podatkowy nie może jednocześnie realizować standardu CEN oraz standardu CIN, za wyjątkiem sytuacji gdy obciążenia podatkowe w państwie rezydencji podatkowej inwestora oraz państwie źródła stałyby się analogiczne, do czego mogłoby dojść przy założeniu że podstawa opodatkowania oraz stawki podatku zostałyby zharmonizowane[41]. W takiej sytuacji, bez znaczenia byłby wybór przez któreś z tych państw globalnego bądź terytorialnego systemu opodatkowania[42]. W tym wymiarze nie można pominąć różnicy między tymi standardami, zgodnie z którą wdrożenie standardu CEN może być dokonane przez pojedyncze państwo, podczas gdy realizacja standardu CIN wymagałaby skoordynowanego działania wszystkich państw[43].

---

[40] R. Mason, *Tax discrimination*..., op. cit., s. 132.
[41] R. Altshuler, *Recent developments*..., op. cit., s. 1582; R. Mason, *Tax discrimination*..., op. cit., s. 131; M. Graetz, *Follow the money*..., op. cit., s. 95.
[42] Odmiennie OECD, *Taxing profits in a global economy: domestic and international issues*, Paryż, 1991, s. 40, które prezentuje pogląd, iż taki cel może zostać osiągnięty przy założeniu przyjęcia terytorialnego systemu opodatkowania.
[43] M. Desai, J. Hines, *Evaluating*..., op. cit., s. 493.

1.1.2. Standard neutralności własności

Równe 40 lat po stworzenie koncepcji standardu CEN oraz standardu CIN amerykańska nauka ekonomii opracowała dodatkowe zmodyfikowane koncepcje dotyczące efektywności systemu podatkowego poprzez odwołanie się do zaktualizowanego rozumienia zjawiska bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Zdaniem autorów tych nowych koncepcji, na takie inwestycje nie należy, tak jak to miało miejsce dotychczas, patrzeć wyłącznie przez pryzmat transferu oszczędności netto z jednego państwa do drugiego, ale jako na transfer kontroli oraz innych wartości dostępnych w międzynarodowej grupie kapitałowej, jak wzorce produktywności, wartości niematerialne i prawne, efekt synergii / skali[44]. O ile uprzednio niejako utożsamiano państwo rezydencji podatkowej podatnika (inwestora) z państwem rezydencji podatkowej jego udziałowców, tak w związku z globalizacją i wzrostem wartości transgranicznych inwestycji struktura właścicielska przedsiębiorstw aktywnych transgranicznie uległa dywersyfikacji, gdzie co raz częstszym jest przypadek gdy istotnymi udziałowcami są osoby zagraniczne[45]. Co istotne u podstaw tych koncepcji leży założenie, iż ewentualne inwestycje krajowego kapitału są równoważone inwestycjami z zagranicy[46], aczkolwiek należy pamiętać, iż większość inwestycji transgranicznych polega na zmianie właścicielskiej już istniejących przedsiębiorstw niż tworzeniu nowych inwestycji[47]. W konsekwencji, globalną efektywność produkcji (oraz system podatkowy) należy oceniać nie tylko z perspektywy miejsca ulokowania kapitału ale przede wszystkim jego przynależności. To od właścicieli kapitału zależy bowiem stopień jego produktywności[48], a zakłócenie struktury właścicielskiej wpływa negatywnie na efektywność całego systemu[49]. W poprzednio dominujących koncepcjach leżało przekonania, iż kapitał będzie tak samo produktywny bez względu na ich

---

[44] M. Desai, J. Hines, *Old rules and new realities: corporate tax policy in a global setting*, „National Tax Journal", 2004/57, s. 28.
[45] R. Griffith, J. Hines, P. Sørensen, *International capital taxation,* [w:] J. Mirrlees (red.), *Dimension of tax design*, Oxford University Press, Oxford 2010, s. 926.
[46] Krytycznie J. Fleming, R. Peroni, *Exploring the contours of a proposed US exemption (territorial tax system)*, „Tax Notes International", 2006/41, s. 238, S. Shay, *Commentary: ownership neutrality and practical complications*, „Tax Law Review", 2009/62, s. 322 .
[47] R. Griffith, J. Hines, P. Sørensen, *International capital*…, op. cit., s. 955.
[48] M. Kane, *Ownership neutrality*…, op. cit., s. 55.
[49] M. Knoll, *Reconsidering international*…, op. cit., s. 110.

właścicieli. Z powyższej perspektywy wyróżniono koncepcję neutralności własności kapitału (ang. *capital ownership neutrality - CON*) oraz koncepcję krajowej neutralności własności (ang. *national ownership neutrality - NON*)[50].

Standard CON zakłada, iż przepisy podatkowe nie powinny wpływać na to kto jest właścicielem kapitału w sytuacji zróżnicowanych stawek podatkowych obowiązujących w różnych państwach, pozostawiając alokację praw własności aktywów do podmiotów z tych państw, gdzie są one najbardziej efektywnie wykorzystywane[51]. Można powiedzieć, iż standard ten promuje neutralność własności. Żeby osiągnąć taki cel musiałaby nastąpić konwergencja reżimów podatkowych poszczególnych państw, przy czym bez różnicy byłoby czy takie państwa przyjęłyby w sposób spójny system globalnego opodatkowania dochodu z pełnym kredytem podatkowym na poczet podatku zagranicznego, czy też system terytorialnego opodatkowania dochodu zwalniając zagraniczny dochód[52]. W sytuacji takiej konwergencji, inwestycji w danym państwie dokona ten podatnik, który będzie najbardziej efektywny z perspektywy gospodarczej, a nie ten który jest rezydentem państwa stosującego korzystniejszy system podatkowy. Co kluczowe nie jest celem standardu CON, jak ma to miejsce w standardzie CIN, osiągnięcie bezwzględnej równości w wysokości obciążenia podatkowego pomiędzy krajowym a zagranicznym inwestorem, ile by dla danego inwestora bez znaczenia pozostawało czy dokona inwestycji w kraju czy zagranicą. Jeżeli więc poziom opodatkowania pomiędzy państwami, a w konsekwencji ich rezydentami podatkowymi, będzie się różnił, to będzie to akceptowalne z perspektywy standardu CON, tak długo jak z perspektywy pojedynczego inwestora system podatkowy jego państwa pochodzenia nie będzie czynił rozróżnienia pomiędzy jego krajową a zagraniczną inwestycją. Niemniej, autorzy tej nowej koncepcji zdają się sugerować, iż preferowaną metodą osiągnięcia standardu CON jest metoda wyłączenia od opodatkowania w stosunku do zagranicznego dochodu, gdyż wówczas sytuacja

[50] M. Desai, J. Hines, *Evaluating*..., op. cit., s. 488.
[51] J. Hines, *Reconsidering the taxation*..., op. cit., s. 276.
[52] M. Desai, J. Hines, *Old rules and new realities*..., op. cit., s. 29; M. Kane, *Ownership neutrality*..., op. cit., s. 73; M. Knoll, *Reconsidering international*..., op. cit., s. 122.

wszystkich inwestorów była analogiczna i inwestycji dokonałby ten który jest najbardziej efektywny[53].

Standard krajowej neutralności własności (standard NON) zakłada z kolei, iż dobrobyt krajowy wzrasta, gdy zwalnia się z opodatkowania dochód osiągany zagranicą, gdyż takie posunięcie przekładać się będzie na zwiększenie inwestycji zagranicą, które z kolei znajdą przełożenie na zwiększone inwestycje krajowe zagranicznych podmiotów[54]. Tym samym, podobnie jak standard CIN, tak standard NON zakłada terytorialny system podatkowy[55]. Na tle wzrostu dobrobytu standard CON ma za cel maksymalizację dobrobytu globalnego, analogicznie jak standard CEN, podczas gdy standard NON ma za cel zwiększanie dobrobytu krajowego, analogicznie jak standard NN.

1.1.3. Podsumowanie

Uwzględniając powyższe rozważania, można skonkludować że:

1) standard CEN może zostać osiągnięty poprzez przyjęcie globalnego systemu podatkowego albo terytorialnego systemu podatkowego, co jednak w tym drugim przypadku byłoby warunkowego przyjęciem przez wszystkie państwa jednakowych stawek podatkowych,
2) standard CIN może zostać osiągnięty poprzez przyjęcie terytorialnego systemu podatkowego w zakresie w jakim państwa nie będą dyskryminować pomiędzy krajowymi a zagranicznymi inwestorami operującymi w granicach tych państw,
3) standard CON może zostać osiągnięty poprzez przyjęcie globalnego systemu podatkowego albo terytorialnego systemu podatkowego przez wszystkie państwa, oraz

[53] J. Hines, *Reconsidering the taxation*…, op. cit., s. 277.
[54] M. Desai, J. Hines, *Evaluating*…, op. cit., s. 496; Odmiennie H. Grubert, *Comment on Desai and Hines, "Old rules and new realities: corporate tax policy in a global setting*, „National Tax Journal", 2005/2, s. 271.
[55] G. Kofler, *Indirect credit versus exemption*…, op. cit., s. 80.

4) standard NON może zostać osiągnięty poprzez przyjęcie terytorialnego systemu podatkowego[56].

Analiza piśmiennictwa amerykańskiego pozwala stwierdzić, iż spór CEN *vs.* CIN określany anegdotycznie również jako „zupa alfabetyczna", „spór skrótów" lub „bezproduktywny konflikt"[57] nie został rozstrzygnięty w zakresie najlepszej rekomendacji dla międzynarodowego systemu podatkowego, zarówno jeśli chodzi o naukę ekonomii[58], jak i naukę prawa[59]. Uogólniając, przedstawiciele amerykańskich grup kapitałowych działających w skali globalnej opowiadają się za standardem CIN, amerykański Departament Skarbu za standardem CEN, podczas gdy amerykański Kongres w zależności od aktualnej większości[60]. Spór ten można postrzegać w kategoriach niedającego się rozstrzygnąć bez odwołania się do aksjologii konfliktu pomiędzy zasadą równości opodatkowania pomiędzy podatnikami działającymi wyłącznie w granicach państwa własnej rezydencji podatkowej oraz podatnikami aktywnymi transgranicznie, uzasadniającej standard CEN, a argumentem konkurencyjności pomiędzy podatnikami aktywnymi transgranicznie a podatnikami z państwa źródła, uzasadniającym standard CIN. W amerykańskiej praktyce prawa podatkowego, zarówno w środowisku akademickim, doradców podatkowych, jak i politycznym, od wielu dekad ścierają się zwolennicy tych dwóch podstawowych idei, które, przekładając je na wymiar praktyczny, mają w swoim założeniu określać model opodatkowania zagranicznego dochodu, czyli system globalny[61] bądź system

---

[56] G. Maisto, *Credit versus exemption*…, op. cit., s. 323; D. Smit, *EU freedoms, non-EU countries and company taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2012, s. 88.

[57] D. Rosenbloom, *From the bottom up: taxing the income of foreign controlled corporations*, „Brook International Law", 2001/4, s. 1530; M. Graetz, *Taxing international income*…, op. cit., s. 324; D. Shaviro, *Legislative comment - the Obama Administration's tax reform proposals concerning controlled foreign corporations*, „British Tax Review", 2009/4, s. 331; D. Shaviro, *The David R. Tillinghast lecture: the rising tax-electivity of U.S. corporate residence*, „New York University Tax Law Review. Public Law Research Paper", 2011/64, s. 386 ; E. Kleinbard, *Stateless income's challenge to tax policy*, „Tax Notes International", 2012/68, .
s. 512; D. Shaviro, *The crossroads versus the seesaw: getting a fix on recent international tax policy developments*, „Public Law & Legal Theory Research Paper Series. Working paper", 2015/20, s. 9

[58] H. Grubert, *Comment on Desai and Hines*…, op. cit., s. 263.

[59] J. Fleming, R. Peroni, S. Shay, *Designing a US exemption system for foreign income when the treasury is empty*, „Florida Tax Review", 2012/8, s. 423; B. Wells, *Territorial tax reform: homeless income is the Achilles heel*, „Houston Business and Tax Law Journal", 2012/12, s.79 .

[60] M. Graetz, *Taxing international income*…, op. cit., s. 274.

[61] J. Isenbergh, *Perspectives on the deferral of U.S. taxation of the earnings of foreign corporations*, „Taxes - The Tax Magazine", 1988/66; R. Green, *The future of source-based taxation of the income of multinational enterprises*, „Cornell Law Review", 1993/79; P. Peroni, *Back to the future: a path to progressive reform of*

terytorialny[62]. Co ciekawe niektórzy zwolennicy poszczególnych koncepcji w swoich opracowaniach przytaczają wyniki badań tylko tych naukowców, którzy *ex ante* podzielają pogląd co do nadrzędności danej zasady nad inną. Warto odnotować, iż ostatnimi czasy pojawiły się opracowania kwestionujące jednak dogmat obniżonej konkurencyjności amerykańskich grup kapitałowych wskazujące, iż amerykańskie przedsiębiorstwa działające w wielu państwach wcale nie są w gorszej sytuacji konkurencyjności niż ich zagraniczni konkurenci[63]. Prezentowane dane o efektywnej stawce opodatkowania zagranicznego dochodu takich przedsiębiorstw wskazują na coś wręcz odwrotnego, mianowicie iż taka stawka jest w ich przypadku niższa niż ich zagranicznych konkurentów[64]. W nierównowadze konkurencyjności do amerykańskich przedsiębiorstw działających w wielu państwach są co najwyżej amerykańskie przedsiębiorstwa operujące wyłącznie na rynku amerykańskim[65]. W tym kontekście, sugeruje się również, iż standard CIN pomija pozycję konkurencyjności właśnie tych ostatnich przedsiębiorstw, którzy są zmuszeni konkurować z nisko-kosztowymi zagranicznymi eksporterami lub importerami, co powinno przełożyć się nie tyle na nieopodatkowanie dochodu zagranicznych spółek kontrolowanych przez amerykańskich podatników, ile w ogólnym obniżenie poziomu opodatkowania obowiązującego w USA[66]. Ten ostatni postulat przedłożony w 2001 r. został ostatecznie zrealizowany poprzez ostatnią reformę podatkową na mocy której od 1 stycznia 2018 r.

---

the U.S. international income tax rules, „Miami Law Review", 1997/51; H. Ault, *U.S. exemption/territorial system vs. credit-based system*, „Tax Notes International", 2003/32; C. Fleming, R. Peroni, S. Shay, *Some perspectives from the United States on the worldwide taxation vs. territorial taxation debate*, „Journal of the Australasian Tax Teachers Association", 2008/3 .

[62] J. Hines, *The case against deferral: a deferential reconsideration*, „National Tax Journal", 1999/52; National Foreign Trade Council, *International Tax Policy for the 21st Century Part One A Reconsideration of Subpart F*, 15 grudnia 2001, http://www.nftc.org/default/tax/fip/NFTC1a%20Volume1_part1.pdf; J. Hines, *Reconsidering the taxation*…, op. cit., s. 277; B. Wells, *Territorial tax reform: homeless income is the Achilles heel*, „Houston Business and Tax Law Journal", 2012/12.

[63] S. Shay, *The truthiness of "lockout": a review of what we know*, „Tax Notes International", 2015/146, s. 1395.

[64] E. Kleinbard, *The lessons of stateless income*, „Tax Law Review", 2011/65; R. Avi-Yonah, Y. Lahav, *The effective tax rate of the largest US and EU multinationals*, „Tax Law Review", 2012/65;E. Kleinbard, *Competitiveness has nothing to do with it*, „Tax Notes International", 2014/144, s. 1056;

[65] R. Clemons, M. Kinney, *US corporate tax reform: why is a wordlwide tax system absent from the debate*?, „Tax Notes International", 2013/71, s. 1098.

[66] K. Engel, *Tax neutrality to the left, international competitiveness to the right, stuck in the middle with Subpart F*, „Texas Law Review", 2001/79, s. 1565.

podstawowa stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw obowiązująca w Stanach Zjednoczonych została obniżona z 35% do 21%[67].

1.2. Poglądy europejskiej nauki prawa

W europejskiej (kontynentalnej) literaturze przedmiotu, podnosi się, iż dyskusje wokół konfliktu różnych kategorii neutralności są bezowocne, gdyż zarówno realizacja standardu CEN chociaż możliwa jednostronnie jest nierealistyczna, gdyż wymagałaby natychmiastowego opodatkowania dochodu zagranicznej spółki i przyznania nieograniczonego kredytu na poczet zagranicznego podatku, podczas gdy realizacja standardu CIN albo CON również wymagałaby nierealistycznego założenia, że inne państwa przyjmą system podatkowy o określonych cechach[68]. Podnosi się, że chociaż założenia neutralności są ważne, to nie mogą być jedynymi i ortodoksyjnymi założeniami, na podstawie których konstruowana byłaby polityka podatkowa pomijają pozostałe kluczowe kryteria, jak unikanie podwójnego opodatkowania, zapewnienie konkurencyjności, prostoty czy też sprawiedliwości / słuszności systemu podatkowego, co byłoby błędne z metodologicznego punktu widzenia[69].

Zwraca się przy tym uwagę na fakt, iż w praktyce standard CEN (system globalnego opodatkowania z kredytem na poczet zagranicznego podatku) preferują albo duże państwa albo państwa o zamkniętym rynku (np. Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, Japonia, Włochy, Niemczy czy też Hiszpania), podczas gdy mniejsze państwa lub państwa o otwartej gospodarce stosują zasadniczo politykę standardu CIN (system terytorialnego opodatkowania zwalniającego zagraniczny dochód) (np. Luksemburg, Belgia, Holandia), z zastrzeżeniem że zwolnienie zagranicznego dochodu dotyczy

[67] H.R.1 - An Act to provide for reconciliation pursuant to titles II and V of the concurrent resolution on the budget for fiscal year 2018 https://www.congress.gov/bill/115th-congress/house-bill/1?q=-proc.7B-proc.22search-proc.22-proc.3A-proc.5B-proc.22tax+cut-proc.22-proc.5D-proc.7D&r=1 .

[68] G. Kofler, *Indirect credit versus exemption*…, op. cit., s. 78; G. Blanluet, P. Durand, *General Report*…, op. cit., s. 19.

[69] W. Schön, *International tax coordination for a second-best world (Part I)*, „World Tax Journal", 2009/1, s. 78; G. Maisto, *Credit versus exemption*…, op. cit., s. 323; M. Lang, J. Owens, *The role of tax treaties in facilitating development and protecting the tax base*, „WU International Taxation Research Paper Series", 2014/3, s. 32; G. Kofler, *Indirect credit versus exemption*…, op. cit., s. 78.

przeważnie dochodu o charakterze aktywnym[70]. Podnosi się, iż realizacja standardu CEN promuje inwestycje lokalne albo w innym rozwiniętym państwie, z uwagi na fakt, iż jakiekolwiek niższe opodatkowanie w państwie mniej rozwiniętym, czego wyrazem jest niższy poziom usług świadczonych przez to państwo, jest neutralizowane przez globalne opodatkowanie. Podatnicy mający do wyboru inwestycję w państwie o wysokim standardzie usług oraz państwie o niższym standardzie usług, wybiorą to pierwsze państwo[71]. Zarzuca się również standardowi CEN, iż jego zachowanie wzmaga nacisk na regulacje które przeciwdziałają zmianie domicylu podatkowego przez podatników celem przenosin do państw nieopodatkowujących albo opodatkowujących według niższej stawki zagraniczny dochód podatników, podczas gdy standardowi CIN stawia się zarzut oparcia na przestarzałym założeniu, że zagraniczni inwestorzy konkurują z lokalnymi inwestorami o klientów / dostawców w jednym państwie, gdy tymczasem łańcuch produkcji międzynarodowych przedsiębiorstw jest na tyle zglobalizowany, że działalność w poszczególnych państwach może być ograniczona do określonych wycinków tego procesu, przykładowo działalności badawczej i rozwojowej[72].

Nie można pominąć faktu, iż europejska nauka na tle rozważań dotyczących standardu CEN oraz standardu CIN albo je uzupełniła poprzez objęcie nimi również neutralności lokalizacji pracy (a nie tylko kapitału) proponując tzw. koncepcje neutralności eksportu kapitału i pracy (ang. *capital and labour export neutrality*) oraz tzw. koncepcję neutralności importu kapitału i pracy (ang. *capital and labour import neutrality*)[73] albo wypracowała własne koncepcje, jak koncepcja neutralności międzypaństwowej (ang. *inter-nations neutrality*). Źródłem pierwszego konceptu jest patrzenie na zagraniczny dochód spółki nie tylko jako na zwrot z kapitału

[70] L. de Broe, *Part II Chapter 2. Application of anti-avoidance provisions,* [w] *International tax planning and prevention of abuse*, IBFD, Amsterdam 2007, książka online, s. 26; B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, Haga 2008, s. 176.
[71] L. Schoueri, *Arm's length: beyond the guidelines of the OECD*, „Bulletin for International Taxation", 2015/12, s. 702.
[72] W. Schön, *International tax coordination*…, op. cit., s. 81; T. Lyons, *International taxation and the BEPS Action Plan: challenged by modernity?*, „British Tax Review", 2014/5, s. 522.
[73] E. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions - a rethinking of models*, praca doktorska, Tilburg University, 2001, s. 71-74; D. Weber, *Is the limitation of tax jurisdiction a restriction of the freedom of movement?*, manuskrypt przygotowany na potrzeby konferencji European Association of Tax Law Professors, Helsinki 2007, s. 9 i nast.

zainwestowanego w taką spółkę ale również jako na przejaw pracy (kreatywności)[74]. W przypadku natomiast konceptu neutralności międzypaństwowej, uważa się, iż neutralność powinna obejmować nie tylko kryterium opodatkowania, ale również jakość usług publicznych w zakresie infrastruktury, bezpieczeństwa, ekonomiczną stabilność, poziom wykształcenia, jako że wszystkie te czynniki wpływają na ewentualną decyzję inwestycyjną[75]. W tym kontekście sugeruje się, że neutralność należy rozważać przy hipotetycznym założeniu, iż nie tylko podatki nie wywierają wpływu na decyzje podatnika (inwestora), ale również brak jest wpływu państwa, w formie pozytywnej bądź negatywnej, na inwestycję. Jednocześnie, ponieważ jakość usług publicznych różni się pomiędzy państwami, jedynie opodatkowanie u źródła może zapewnić realizację takiej neutralności[76].

1.3. Wnioski - próba ekstrapolacji

Autor podziela pogląd prof. Reuven Avi-Yonah z Uniwersytetu Michigan, że omówione powyżej teorie neutralności nie tyle są przyczynami zmian legislacyjnych, gdzie przykładowo standard CEN byłby uzasadnieniem dla wprowadzenia regulacji kontrolowanej spółki zagranicznej, ile są w rzeczywistości wyjaśnieniami *post-factum* odnośnie do skutków konkretnych decyzji w zakresie polityki podatkowej[77]. Chociaż powszechny jest pogląd, iż Stany Zjednoczone zdecydowały się na wprowadzenie regulacji CFC w 1962 r. właśnie celem wdrożenia standardu CEN[78], to przywołany autor dopatruje się powodów dla wprowadzenia tychże regulacji w pogarszającym się bilansie płatniczym Stanów Zjednoczonych niż woli wdrożenia *per se* polityki opierającej się na standardzie CEN[79], gdzie w miejsce pierwotnie przywołanych

[74] R. Griffith, J. Hines, P. Sørensen, *International capital*..., op. cit., s. 955.
[75] K. Vogel, *Which method should the European Community*..., op. cit., s. 7.
[76] D. Smit, *EU freedoms*..., op. cit., s. 88.
[77] Podobnie co do wprowadzenia pierwszego na świecie system kredytu podatkowego co do zagranicznego podatku w USA - M. Graetz, M. O'Hear, *The original intent*..., op. cit., s. 1090.
[78] International Fiscal Association, *Taxation of domestic shareholder on undistributed income of foreign corporate affiliates: objective, techniques and consequences*, Proceedings of a Seminar held in New York in 1986 during the 40th Congress of the International Fiscal Association, 1986/11a, s. 11; US Treasury Department, *The deferral of income earned through US controlled foreign corporations: a policy study*, 2000, s. 17.
[79] Podobnie: David. Tilinghast, *The passage of the Revenue Act of 1962: Subpart F at its birth*, prezentacja na konferencji Tax Council Policy Institute w Waszyngtonie, 2005, s. 5-6; R. Bloink, *Is United States*

prawniczych niedookreślonych argumentów, jak słuszność oraz sprawiedliwość systemu podatkowego, odwołano się do brzmiących bardziej profesjonalnie terminów ekonomicznych, jak właśnie standard CEN[80]. Autor ten zwraca uwagę, że od lat 50-tych ubiegłego wieku amerykańscy podatnicy rozszerzali swoje zagraniczne inwestycje, co w okresie gdy każdy dolar powinien mieć pokrycie w złocie, prowadziło do pogarszania się bilansu płatniczego USA, pomniejszając tym samym rezerwy dostępne amerykańskiej administracji dla stymulowania gospodarki[81]. Na tym tle na regulacje CFC jako eliminujące odroczenie opodatkowania należałoby spojrzeć przez pryzmat próby wprowadzenia pewnej formy kontroli kapitału celem zahamowania zagranicznych inwestycji przez amerykańskich podatników[82] oraz zahamowania bądź przynajmniej ograniczenia negatywnych skutków deficytu który USA zaczęły po raz pierwszy odnotowywać właśnie na początku lat 60-tych XX wieku[83].

Część naukowców prezentuje pogląd, zgodnie z którym ekonomiczne koncepcje / teorie są zbyt podatne na różnego rodzaju manipulacje by opierać na nich decyzje co do polityki podatkowej, i to dotyczy zarówno starszych koncepcji jak standard CEN / standard CIN, jak i ich nowej odsłony w formie standardu CON / standardu NON[84]. Koncepcje standardów neutralności mają charakter *stricte* teoretyczny, gdyż państwa nie przestrzegają ich w czystej formie[85]. Państwa stosujące globalny system podatkowy, czyli zbliżające się do realizacji standardu CEN, nie przewidują pełnego kredytu na poczet zagranicznego podatku ograniczając go do wysokości odpowiadającej krajowemu podatkowi od zagranicznego dochodu oraz nie eliminują odroczenia

---

corporate tax policy outsourcing America? A critical analysis of the proposed tax holiday for trapped CFC earnings, „Villanova Law Review", 2012/5, s. 833; M. Graetz, *Follow the money*..., op. cit., s. 68.

[80] R. Avi-Yonah, *The four ages of US international taxation*, „Virginia Tax Review", 2005/2, s. 326.

[81] A. Yonah, *All of a piece throughout: the four ages of U.S. international taxation*, „Virginia Tax Review", 2005/25, s. 326; Podobnie: C. Boise, *Breaking open offshore piggybanks: deferral and the utility of amnesty*, „George Mason Law Review", 2007/14, s. 17.

[82] National Foreign Trade Council, *International tax policy for the 21st century. Part one - a reconsideration of Subpart F*, 2001, s. 93;.

[83] W. Salomon, *Qualified investments in less developed countries under the Revenue Act of 1962*, „University of Miami Law Review", 1964/18, s. 682; K. Engel, *Tax neutrality...*, op. cit., s. 1538.

[84] M. Knoll, *Reconsidering international*..., op. cit., s. 112; A. Yonah, *All of a piece throughout*..., op. cit., s. 338; H. Ault, D. Bradford, *Taxing international income*..., op. cit., s. 39; D. Weber, *Tax Avoidance and the EC treaty freedoms: a study of the limitations under European law for the prevention of tax avoidance*, Kluwer Law, International, Haga 2005, s. 126.

[85] S. Shay, J. Fleming, R. Peroni, *Territoriality in search of principles and revenue: Camp and Enzi*, „Tax Notes International", 2013/72, s. 423; K. Clausing, *Beyond territorial and worldwide systems of international taxation*, 2015, s. 1, dostępny pod adresem https://ssrn.com/abstract=2567952.

opodatkowania w przypadku dochodu uzyskiwanego za pośrednictwem spółek CFC uzyskujących aktywny dochód. Tymczasem, państwa stosujące terytorialny system podatkowy niejednokrotnie zwalniają od opodatkowania część zagranicznego dochodu, przykładowo przewidując wyłączenie w stosunku do 95% wartości dywidendy uzyskanej z zagranicy, co *de facto* oznacza minimalne opodatkowanie takiego dochodu[86]. Nauka prawa zwraca ponadto uwagę na fakt, iż podział na państwa będące wyłącznie eksporterami kapitału albo jego importerami ulega zatarciu, gdyż co raz częściej państwa, w tym państwa rozwijające się, stają się zarówno znacznymi eksporterami kapitału, jak i jego importerami, co przykładowo ma miejsce w Indiach gdzie wartość kapitału wypływającego przekroczyła wartość kapitału przychodzącego[87].

Oprócz praktyki poszczególnych państw argumentem przeciw opieraniu się na ww. koncepcjach przy konstruowaniu polityki dotyczącej opodatkowania zagranicznego dochodu przemawia fakt, iż przedmiotowe standardy się deaktualizują. Standard CEN zakłada *de facto*, iż osoby kontrolujące (udziałowcy) dany podmiot są rezydentami podatkowymi tego samego państwa, gdyż tylko wówczas to państwo może poprzez politykę podatkową wpływać na brak zróżnicowania podatkowego inwestycji zagranicznej

w porównaniu do inwestycji krajowej. Aktualnie jednak skład osób kontrolujących (udziałowców) przedsiębiorstw międzynarodowych jest zróżnicowany, co powoduje, iż dla takich osób alternatywnym rozwiązaniem jest inwestycja środków pozyskanych z dywidendy bezpośrednio w inwestycję w państwie innym niż to przedsiębiorstwo (uprzednio tacy udziałowcy mogli przekazać / zachować takie środki w tej spółce której z kolei inwestycja było zrównana bez względu na miejsce jej dokonania). Podobnie, standard CIN zakładał, iż zagraniczny inwestor powinien móc konkurować z lokalnym konkurentem przy wykorzystaniu lokalnych zasobów, co w obecnych realiach rozwoju technologicznego nie zawsze przystaje do rzeczywistości, gdy zagraniczny inwestor

[86] Joint Committee on Taxation, *Background and selected issues related to the US international tax system and systems that exempt foreign business income*, 2011/nr JCX-33-11, s. 25.
[87] M. Lang, J. Owens, *The role of tax treaties in facilitating development and protecting the tax base*, „WU International Taxation Research Paper Series", 2014/3, s. 17.

może się posiłkować nabyciem tańszego wsparcia (przykładowo usług) z państwa trzeciego[88].

REŻIM KONTROLOWANEJ SPÓŁKI ZAGRANICZNEJ - WNIOSKI

Powszechnie przyjmuje się, że system podatkowy powinien być tak skonstruowany, by opodatkowanie zagranicznego dochodu nie powodowało sytuacji, w której prowadzenie działalności gospodarczej poza granicami państwa stawało się bardziej lub mniej korzystnym niż analogiczna krajowa działalność, gdzie w szczególności system podatkowy nie powinien penalizować *per se* podejmowania działalności gospodarczej w innym państwie[89].Z teoretycznego punktu widzenia rozstrzygającym powinny pozostawać przesłanki ekonomiczne a prawo podatkowe powinno przestrzegać zasady neutralności ekonomicznej. Z drugiej strony, państwo jest uprawnione bronić się przed konkurencją podatkową ze strony innych państw oferujących korzyść podatkową przede wszystkim w formie niższego ciężaru podatkowego, zarówno gdy taką korzyść oferują „klasyczne" raje podatkowe, jak i państwa postrzegane jako państwa o wysokim poziomie opodatkowania które przewidują tzw. preferencyjne reżimy podatkowe[90].

OECD oraz nauka prawa podatkowego wskazują, iż regulacje CFC mogą pełnić różnorakie funkcje zgodnie z założeniami polityki podatkowej poszczególnych państw[91]. Tymi dwoma prymarnymi celami jest zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*) oraz zapobieganie odroczenia krajowego

[88] C. Turley, D.G. Chamberlain, M. Petriccione, *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?, Chapter 4: Tax jurisdiction*, IBFD, Amsterdam 2017, książka on-line, s. 15-16.
[89] B. Arnold, M. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Nowy York 2002, s. 89.
[90] OECD, *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, 1998, pkt 98.
[91] OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 10-11; OECD, *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, 1998, pkt 98; OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, 2015, pkt 6; M. McIntyre, *Australian measures to curb tax haven abuses: a United States perspective*, „Australian Tax Forum", 1988/5, s. 421; R. Fontana, *The uncertain future of CFC regimes in the member states of the European Union - part 1*, „European Taxation", 2006/6, s. 261; D. Hay, *Controlled foreign companies reform: how the proposed new rules interact with transfer pricing legislation*, „International Transfer Pricing Journal", 2010, nr 7-8, s. 306; J. Schönfeld, *Germany - Branch Report,* [w:] *The taxation of foreign passive income for groups of companies,* „Cashier de droit fiscal international", 2013, nr 98a, s. 330.

opodatkowania (ang. *tax deferral*) poprzez opóźnienie w czasie wypłaty zysków kontrolowanej spółki[92]. Podstawowa aksjologia reżimów CFC wydaje się być bezdyskusyjnie w sposób „pełni podporządkowana funkcji fiskalnej"[93]. Trzeba uwzględnić, iż w ramach UE wyłącznie pierwszy z powyższych celów może być realizowany przez państwa członkowskie z uwagi na potrzebę budowania rynku wewnętrznego i brak jednostronnego uprawnienia dla państw członkowskich do neutralizowania korzyści podatkowych płynących z systemów podatkowych innych państw członkowskich. Odwołując się do terminologii ekonomicznej budowaniu rynku wewnętrznego bardziej odpowiada tzw. zasadzie neutralności importu kapitału, dla której normatywnym podłożem jest stwierdzenie, iż rozważania podatkowe nie powinny wpływać na to czy konkretna inwestycja zostanie poczyniona przez krajowego bądź zagranicznego inwestora, w tym te rozważania nie powinny kreować preferencji pomiędzy zagranicznymi inwestorami z dwóch różnych państw[94]. Standard ten wymaga by system podatkowy miał charakter terytorialny, czyli by opodatkowaniu podlegał wyłącznie dochód osiągnięty w granicach danego państwa, przy czym stawki podatku od przedsiębiorstw w różnych państwach mogą być zróżnicowane. Powyższe determinuje, iż w ramach UE posługiwanie się regulacjami CFC musi z definicji być ograniczone do przypadków unikania opodatkowania rozumianego przez pryzmat nadużycia unijnych swobód traktatowych[95]. W Stanach Zjednoczonych, skąd wywodzą się regulacje CFC, cel przeciwko odroczeniu opodatkowania niekiedy prezentuje się jako samodzielny powód posługiwania się regulacjami CFC, gdy innym razem łączy się go koncepcyjnie ze zwalczeniem unikania opodatkowania. Zdaniem autora, to drugie podeście jest treściowo bardziej uzasadnione, gdyż w rzeczywistości przejawem unikania opodatkowania jest właśnie jego odroczenie w związku z możliwością

---

[92] P. Baker, *CFC aspects of intellectual property,* [w:] *Tax aspects of research and development within the European Union*, A. Zalasiński (red.), W. Nykiel, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 135; E. Traversa, P. Sabbadini, *Anti-avoidance measures and state aid in a post-BEPS context: an attempt at reconciliation*, [w:] *State aid law and business taxation,* E. Traversa (red.), I. Richelle, W. Schön, MPI Studies in tax law and public finance, Springer, Berlin 2016, s. 94.

[93] W. Modzelewski, *Pozorna aksjologia akcyzy*, [w:] M. Żukowski (red.), *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2017, s. 103.

[94] M. Knoll, *Reconsidering international*…, op. cit., s. 113.

[95] P. Pistone, *International tax coordination through the BEPS project and the exercise of tax sovereignty in the European Union,* [w:] *International tax law: new challenges to and from constitutional and legal pluralism*, J. English (red.), IBFD, Amsterdam 2016, s. 14.

odseparowania dochodu od „prawdziwego" podatnika, a poprzez brak wypłaty tegoż dochodu permanentne unikanie krajowego opodatkowania[96]. Niemniej, funkcja anty-odroczeniowa jest powszechnie prezentowana jako samodzielny cel reżimu CFC w Stanach Zjednoczonych[97], podczas gdy w zdecydowanej większości państw na świecie regulacjom CFC stawia się cel antyabuzywny determinując przesłanki unikania opodatkowania nie tylko przez pryzmat odroczenia krajowego opodatkowania ale również powinność spełnienia dodatkowych warunków, jak typ dochodu uzyskiwanego poprzez konstrukcję spółki CFC oraz niski poziom opodatkowania tegoż dochodu w państwie rezydencji podatkowej spółki CFC[98].

Z teoretycznego punktu widzenia poza Stanami Zjednoczonymi zasadniczo żadne państwo na świecie nie posługuje się regulacjami CFC które byłyby celowo nakierowane również na zwalczanie zjawiska erozji bazy podatkowej innego państwa (ang. *foreign-to-foreign stripping*). W przypadku USA uzasadnieniem dla takiego szerokiego zakresu przedmiotowego regulacji CFC jest zniechęcenie amerykańskich podatników do przenoszenia rzeczywistej produkcji ze Stanów Zjednoczonych do innych państw w sytuacji, gdy podatnicy ci mogliby optymalizować rozliczenia podatkowe w tych innych państwach poprzez wykorzystanie spółek z rajów podatkowych[99]. Jest to wyraz realizacji tzw. zasady neutralności eksportu kapitału, w świetle której inwestycja amerykańskiego podatnika poza USA nie powinna być preferowana podatkowo względem analogicznej inwestycji w USA. Innymi słowy, Stany Zjednoczone wychodzą z założenia, że powinny we własnym interesie wspomóc te inne państwa. Z praktycznego punktu widzenia, amerykańskie regulacje CFC zawierają jednak bardzo dużą ilość znaczących ograniczeń oraz wyłączeń, co w rzeczywistości neutralizuje pierwotny cel w postaci ochrony bazy podatkowej tych innych państw i (nawet częściową) realizację

[96] J. Prebble, *The taxation of controlled foreign corporations*, Victoria University Press for the Institute of Policy Studies, Wellington 1987, s. 3; M. Helminem, *Is there a future for CFC-regimes in the EU?*, „Intertax", 2005/3, s. 117.

[97] R. Avi-Yonah, N. Sartori, *US Subpart F legislative proposals: a comparative perspective*, „Public Law and Legal Theory Working Paper Series", 2012/264, s. 1-5; P. McDaniel, H. Ault, J. Repetti, *Introduction to United States international taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2014, s. 127

[98] M. Dahlberg, B. Wiman, *General Report,* [w:] *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, „Cahiers de droit fiscal international", 2013, nr 98a, s. 26; L. Burns, *Reform of Australia's CFC rules*, „Australian Tax Forum", 2006/21, s. 152; *Fundamentals of international tax planning*,R. Russo (red.), IBFD, Amsterdam 2007, s. 213.

[99] B. Arnold, *A comparative perspective on the US controlled foreign corporation rules*, „Tax Law Review", 2012/65, s. 493.

standardu neutralności eksportu kapitału. W efekcie, wypada stwierdzić, że amerykańskie regulacje CFC są wyrazem hybrydyzacji standardu CEN oraz CIN[100].

W uzupełnieniu i dla pełności obrazu trzeba nadmienić, że polski ustawodawca nie uwzględnił powyższych aspektów konstruując krajowe regulacje CFC. Teoretycznie, polski ustawodawca mógłby utrzymywać, iż poprzez takie regulacje będzie podążał do realizacji standardu CEN, równocześnie zawężając ich zakres oddziaływania do przypadków *a priori* definiowalnych jako normatywny stan unikania opodatkowania w drodze nakazu identyfikowania wybranych kategorii dochodu szczególnie narażonych na transfer do spółki CFC oraz niskiego poziomu ich opodatkowania.

SUMMARY

Economic theories underpininng taxation of foreign income – review of the foreign scholarly research in the context of construction of the controlled foreign corporation regime

The subject of the article is to present the achievements of the American and European tax law doctrine in the field of economic theories devoted to the taxation of foreign income. These theories defined by the prism of the neutrality of the tax system are also referred to as neutrality measures, among which three key standards can be distinguished, such as the standard of capital export neutrality, the standard of capital import neutrality and the standard of ownership neutrality. The construction of a tax policy based on a given standard sets the jurisdictional limits of the tax system, primarily in the context of taxation or its lack of income obtained by a tax resident from foreign sources of income, which in turn should theoretically impact the shape of controlled foreign corporation (CFC) regulations. The experience of the United States in which the debate over the reform of the CFC regime (Subpart F) was performed against the above standards does not however prove such a correlation.

Key words: tax law, tax, income tax, CFC

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, podatek dochodowy, CFC

[100] H. Ault, D. Bradford, *Taxing international income*…, op. cit., s. 39; P. Merrill, *A response to Professor Avi-Yonah on Subpart F*, „Tax Notes International", 1999/18, s. 2427; M. Graetz, *Follow the money*…, op. cit., s. 97.

KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z PRAW AUTORSKICH PRZYSŁUGUJĄCE NAUCZYCIELOM AKADEMICKIM

IRENEUSZ NOWAK*

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wprowadzające 165
2. Istota kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych . 166
3. 50% koszty uzyskania przychodów 170
4. Honorarium autorskie nauczyciela akademickiego w świetle przepisów o kosztach uzyskania przychodów a jego dokumentacja 179
5. Wykład akademicki jako utwór naukowy objęty prawem autorskim a prawo do 50% kosztów uzyskania przychodów – studium przypadku 184
6. Podsumowanie 194

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Zasadniczym celem publikacji jest dokonanie ustaleń dotyczących 50% kosztów uzyskania przychodów z praw autorskich przysługujących nauczycielom akademickim w ramach stosunku pracy w myśl ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[1], jednakże bez aspiracji do wyczerpującego zaprezentowania tej tematyki.

W pierwszej kolejności zaprezentowano istotę kosztów uzyskania przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych wraz ze zryczałtowaną ich stawką

* Ireneusz Nowak – adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: irnowak@uni.lodz.pl

1 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.; dalej u.p.d.o.f.

w wysokości 50%. Następnie poruszono kwestię honorarium autorskiego nauczyciela akademickiego i jego dokumentacji w świetle uprawnienia do 50% kosztów uzyskania przychodów. Całość publikacji wieńczy krótka analiza wykładu akademickiego jako utworu z prawem do 50% kosztów uzyskania przychodów na przykładzie jego rozumienia przez władze jednej z uczelni wyższych w Polsce.

ISTOTA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Podatek dochodowy od osób fizycznych opiera się na zasadzie powszechności opodatkowania – rozumianej zarówno w sensie podmiotowym, jak i przedmiotowym[2]. W tym ostatnim ujęciu oznacza, że opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody[3], bez względu na rodzaj źródła, z którego pochodzą, oczywiście poza dochodami, które zostały *ex lege* zwolnione lub wyłączone z opodatkowania[4]. Tym samym podstawową regułą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, wyrażona w treści art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.[5], zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem[6]:

a) dochodów zwolnionych – co do zasady chodzi o zwolnienia przedmiotowe – na podstawie art. 21 u.p.d.o.f.;
b) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52 i 52a u.p.d.o.f. – zwolnień czasowych wynikających z przepisów przejściowych;
c) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52c u.p.d.o.f. – zwolnień otrzymywanych przez żołnierzy w związku z zakwaterowaniem;
d) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52d u.p.d.o.f. – rekompensat;

[2] W. Nykiel, K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*. *Komentarz*, Warszawa 2003, s. 52-53.
[3] M. Kalinowski, *Przedmiot podatku,* Toruń 2013.
[4] Z. Kukulski, *Rodzaje podatków,* [w:] W. Nykiel (red.), M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego,* Łódź 2014, s. 84; W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego,* W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2011, s. 235.
[5] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 sierpnia 2016 r., I SA/Wr 537/16, CBOSA.
[6] K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego,* M. Sęk (red.), tom 2, Łódź 2014, s. 350.

e) kategorii przychodów, które według art. 2 u.p.d.o.f. podlegają wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych;

f) dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej[7] zaniechano poboru podatku – dotyczy to sytuacji, w których Minister Finansów na podstawie art. 22 O.p. w drodze rozporządzenia zaniecha poboru podatku w całości lub w części, określając jednocześnie rodzaj podatku, którego zaniechanie dotyczy, okres, na jaki następuje zaniechanie oraz grupy podatników objętych regulacją[8].

W podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady opodatkowany jest dochód[9], a ściślej rzecz biorąc osiąganie dochodu[10], czyli stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego[11]. Według art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania[12] osiągnięta w roku podatkowym, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Zatem zgodnie z regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych o dochodzie nie można mówić w trakcie roku podatkowego, przed jego zakończeniem[13].

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że fundamentalną regułą podatku dochodowego od osób fizycznych jest „pomniejszanie przychodu o wydatki stanowiące

---

[7] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.; dalej O.p.

[8] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz,* J. Marciniuk (red.), 2017, Legalis/el.

[9] Jednakże w niektórych sytuacjach przedmiotem opodatkowania będzie sam przychód, bez uwzględniania kosztów jego uzyskania. „Jest to spowodowane dwiema okolicznościami: a) dążeniem do uproszczenia podatku – wówczas, gdy przychody są stosunkowo niewielki, b) obawą przed uchylaniem się od płacenia podatku – zwłaszcza przy okazjonalnych czynnościach, z których dochody podlegają opodatkowaniu" – W. Wójtowicz, *Podatek…,* op. cit., s. 238; analogicznie A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz* 2015, Lex/el.

[10] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz,* Warszawa 2003, s. 95; K. Koperkiewicz-Mordel, Normatywne określenie przedmiotowego zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Łódź 2014, s. 94

[11] R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej,* Warszawa 2012, s. 57-58.

[12] Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów – art. 9 ust. 2 in fine u.p.d.o.f.

[13] J. Kulicki, *Strata w prawie daninowym*, Lex/el.

koszty uzyskania przychodów (…)"[14], albowiem „w innym wypadku mielibyśmy do czynienia z podatkiem typu przychodowego"[15]. Warto przy tym zauważyć, że „odliczenie kosztów uzyskania przychodów jest istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych (…)"[16]. Także według W. Wójtowicz „podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne jest zwykle skonstruowany jako podatek typu dochodowego. Oznacza to, że przedmiotem opodatkowania powinien być dochód osiągnięty przez podatnika a opodatkowanie powinno nastąpić w toku tworzenia tego dochodu i w sposób ostateczny – wówczas, gdy znana jest ostateczna (końcowa) jego wielkość. Oznacza to, że opodatkowanie podatkiem dochodowym może mieć miejsce tylko wówczas, gdy podatnik osiągnął dochód czyli gdy otrzymany przychód był większy niż poniesione przy jego uzyskaniu koszty"[17].

Im wyższe koszty uzyskania przychodów, tym mniejszy dochód, a tym samym niższa należność podatkowoprawna[18]. Innymi słowy, instytucja kosztów uzyskania przychodów ma dla funkcjonowania podatku dochodowego od osób fizycznych podstawowe znaczenie, ponieważ możliwość zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów wpływa bezpośrednio na wysokość dochodu będącego podstawą opodatkowania, a w konsekwencji na wysokość należnego zobowiązania podatkowego[19].

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych prawodawca w art. 10 ust. 1 dokonuje kategoryzacji przychodów ze względu na źródło je tworzące[20], zgodnie z którym źródłami przychodów są:

---

[14] W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f.*, [w:] W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, Gdańsk 2015, s. 465.
[15] A. Mariański, *Koszty uzyskania przychodów,* Prawo i Podatki 2007, nr 11, s. 5 i nast.
[16] J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich,* Przegląd Podatkowy 2016, nr 10, s. 22.
[17] W. Wójtowicz, *Koszty uzyskania przychodów z tytułu wynagrodzeń*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C, Kosikowski, R. Mastalski, *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1988, s. 236.
[18] W. Nykiel, i in.,, *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007, s. 13; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 października 2006 r., I SA/Kr 1606/04, CBOSA.
[19] Wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., II FSK 2310/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2017 r., II FSK 1280/15, CBOSA; A. Olesińska, Polskie prawo podatkowe, Toruń 2012, s. 278.
[20] I. Nowak, Opodatkowanie alimentów, [w:] J.M. Łukasiewicz (red.), I. Ramus (red.), Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne, tom I, Toruń 2015, s. 202.

1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
2) działalność wykonywana osobiście;
3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
4) działy specjalne produkcji rolnej;
5) (uchylony);
6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;
8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:
   a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
   b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
   c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
   d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8a) działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną;

9) inne źródła[21].

[21] Zatem katalog źródeł przychodów uregulowany w art. 10 u.p.d.o.f. nie ma jednakże charakteru numerus clausus (katalogu zamkniętego), ponieważ normodawca ustanawia odrębną kategorię przychodów – z innych źródeł – co pozwala na pełne objęcie opodatkowania wszelkich innych kategorii przychodowych – A. Mariański, T. *Miłek, Komentarz do art. 10 u.p.d.o.f.,* [w:] W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.),

„Wyodrębnienie źródeł przychodów ma dwojakie co najmniej znaczenie. Po pierwsze, ocena, czy podatnik osiągnął dochód, dokonywana jest w odniesieniu do poszczególnych źródeł z osobna. Po drugie, dochody z poszczególnych źródeł nie są opodatkowane w identyczny sposób i ustawa przewiduje szereg odmienności”[22], np. w zakresie sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów. Nie bez racji wskazuje się w judykaturze, że ustalenie, z jakiego źródła pochodzi przychód osiągnięty przez podatnika, ma ogromne znaczenie praktyczne, gdyż determinuje dalszy sposób postępowania przy wymiarze podatku dochodowego od osób fizycznych, np. przepisy ustawy przewidują ze względu na pochodzenie przychodów z określonego źródła różne zasady obliczania kosztów uzyskania przychodów[23].

50% KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych normuje 4 systemy ustalania i uwzględniania kosztów uzyskania przychodów, znajdujące zastosowanie do konkretnego rodzaju przychodów[24]. Z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – ustawodawca w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. normuje, tzw. system ustalania kosztów w oparciu o ustawowy normatyw udziału kosztu w przychodzie (tzw. koszty ryczałtowe) na poziomie 50%. Warto jednak podkreślić, że przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. nie normują *expressis verbis* możliwości zastosowania zryczałtowanych 50% kosztów od rodzaju umowy, która została zawarta z twórcą, np. umowa o pracę, umowa o działo, umowa zlecenia, itp.[25]. Wywieść z tego należy, że 50% koszty uzyskania przychodów można zastosować również do przychodów z umowy o pracę, a więc przysługują one m.in. osobom zatrudnionym na wyższych uczelniach, w instytutach naukowych bądź w innych placówkach naukowo-badawczych, o ile przychód pracowników został uzyskany z

Komentarz…, op. cit., s. 168; I. Nowak, Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2016 r., II FSK 2412/14, Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa 2017, nr 3, s. 26.
[22] A. Olesińska, *Polskie…*, op. cit., s. 272.
[23] Wyrok NSA z dnia 25 maja 2017 r., II FSK 1034/15, CBOSA.
[24] Szerzej A. Olesińska, *Polskie…*, op. cit., s. 278.
[25] A. Kaźmierski, J. Wiśniewski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] A. Kaźmierski (red.), Meritum Podatki 2018, Warszawa 2018, s. 505.

tytułu korzystania z praw autorskich[26]. Należy więc podzielić stanowisko Ministra Finansów, że forma umownego stosunku prawnego, w ramach którego wykonywane są prace twórcze, stanowiące podstawę do uzyskania wynagrodzenia (honorarium) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami, nie ma znaczenia dla ich kwalifikacji odnośnie wysokości normy kosztów uzyskania przychodów[27].

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., stanowiącym *lex specialis* zarówno w odniesieniu do normy zawartej w ust. 1[28], jak i ust. 2[29] art. 22 u.p.d.o.f., koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami określa się w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z tym, że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.f., których podstawę wymiaru stanowi ten przychód[30].

Celem prawodawcy, określającego 50% stawkę kosztów uzyskania przychodów, było wprowadzenie „instrumentu fiskalnego" wspierającego twórców (m.in. nauczycieli

[26] Pismo Ministra Finansów z dnia 3 lipca 1997 r., PO 5/JS-8693/01926/96, Lex/el.
[27] Pismo Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1995 r., PO 804-025/95, Lex/el.
[28] Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem, tzw. kosztów negatywnych wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.
[29] Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:
1) wynoszą 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
2) nie mogą przekroczyć łącznie 2002 zł 05 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
3) wynoszą 139 zł 06 gr miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1668 zł 72 gr, w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;
4) nie mogą przekroczyć łącznie 2502 zł 56 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, a miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.
[30] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1374/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1485/17, CBOSA.

akademickich)[31]. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, przyjmując, że wprowadzenie zasady przewidzianej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., ma uwzględnić okoliczność, że wpływy z obrotu prawami majątkowymi z rezultatów pracy twórczej są zazwyczaj rozłożone w czasie, gdyż działalność ta jest nieregularna, praca twórcza w porównaniu z innymi rodzajami pracy o charakterze typowym, czy odtwórczym wymaga większych nakładów osobistych w celu osiągnięcia jej efektów, specjalistycznego przygotowania oraz indywidualnych uzdolnień, a ryzyko ekonomiczne i zawodowe w pracy twórczej jest wysokie[32]. Także w literaturze wskazuje się, że „unormowania z art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. wprowadzają pewną fikcje prawną, polegającą na przyjęciu hipotetycznej wielkości kosztów uzyskania przychodów przez twórców (…) wykluczającą potrzebę dokonywania żmudnych i dyskusyjnych ustaleń w zakresie nakładów na uzyskanie danego przychodu”[33].

Od momentu wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. od dnia 1 stycznia 1992 r. do końca 2012 roku uprawnienie do korzystania przez twórców (w tym m.in. nauczycieli akademickich) z możliwości potrącania 50% kosztów uzyskania przychodu nie było w żaden sposób ograniczane[34]. Dopiero od dnia 1 stycznia 2013 r. do końca 2017 r. łączne koszty uzyskania przychodów z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., nie mogły przekroczyć, tzw. rocznego limitu, czyli 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli kwoty 42.764 zł[35]. Limit ten dotyczył łącznych dochodów, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów uzyskanych w roku podatkowym zarówno w ramach stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych[36]. Impulsem dokonania nowelizacji w tym zakresie – czytając m.in. uzasadnienie projektu ustawy z

[31] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1485/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2017 r., I SA/Gd 1410/16, CBOSA.
[32] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2017 r., I SA/Gd 1159/17, CBOSA.
[33] J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty…, op. cit.,* s. 23-24.
[34] K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie dochodu*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki,* W. Nykiel (red.), , Warszawa 2018, s. 209; J. Ostrowski, *Nowe autorskie koszty uzyskania przychodów,* Przegląd Podatkowy 2018, nr 6, s. 30.
[35] P. Pomorski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe,* P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2017, s. 380; ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 1278).
[36] Prawo do zastosowania stawki kosztów uzyskania przychodu określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.do.f. nie jest związane z rodzajem umowy wiążącej twórcę z podmiotem wypłacającym wynagrodzenie – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 listopada 2015 r., I SA/Sz 576/15, CBOSA; Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz do zmiany, Lex/el.

dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – było założenie, że „uprawnienie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 84 Konstytucji RP[37], z którego wynika, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Niewątpliwie przywilejem podatkowym jest opodatkowanie połowy uzyskanych dochodów przez pewną grupę podatników (np. artyści, dziennikarze, naukowcy, wynalazcy), bez względu na podstawie jakiej umowy został on uzyskany (rodzaj zawartej umowy)”[38]. Przyjąć należy za W. Wójtowicz, że otrzymywane wynagrodzenia z tytułu, m.in. pracy twórczej, w tym osiągnieć naukowych nauczycieli akademickich „są często jednorazowym ekwiwalentem za wieloletnią pracę i uzasadnione jest korzystanie z możliwości preferencyjnego rozliczania podatkowego. Odrębność taka była stosowana już w okresie obowiązywania przepisów o podatku wyrównawczym (…)”[39]. Należy także zgodzić się ze spostrzeżeniem wspomnianej Autorki, że taka nowelizacja jest przykładem reformowania prawa podatkowego drogą wycinkowych i doraźnych zmian, nastawionych na prowizoryczne cele czysto fiskalne z cała gamą niedopracowanych regulacji prawnych w tym zakresie[40]. Głos W. Wójtowicz nie jest odosobniony. Warto w tym względzie wskazać stanowisko H. Dzwonkowskiego, zgodnie z którym, „nowelizacja przepisów regulujących konstrukcję kosztów uzyskania przychodów z określonych praw majątkowych, takich jak (…) prawa autorskie i prawa pokrewne oparta jest na błędnym założeniu, że uprawnienie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 84 Konstytucji RP. Wbrew twierdzeniu wynikającemu z uzasadnienia nie jest to bowiem przywilej podatkowy. Wynika to z konstrukcji podatku dochodowego. Koszty są dla podatnika obiektywnym przymusem ekonomicznym. Musi on je ponieść aby uzyskać przychód. Z ekonomicznego punktu widzenia koszty obniżają zyskowność działań

[37] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) zwana dalej Konstytucją.
[38] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=591.
[39] W. Wójtowicz, *Nowelizacja zasad uwzględniania w podatku dochodowym od osób fizycznych kosztów uzyskania przychodów z pracy twórczej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, C. Kosikowski (red.), Białystok 2013, s. 204-205.
[40] Tamże, s. 203-206; analogicznie T. Szczupaczyński-Dotryw, Informacje PIT-11 dla uzyskujących dochody z praw majątkowych i działalności wykonywanej osobiście, Lex/el.

podatnika. Pozbawiają go korzyści jakie mógłby osiągnąć gdyby kosztów nie musiał ponosić. Podatnik nie powinien być za to, że ponosi koszty, karany tym, że nie może tych kosztów odliczyć"[41].

Zbieżny z powyższymi stanowiskami pogląd wyraził także M. Kalinowski, według którego „uzasadnienie nowelizacji przepisu art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest chybione"[42], ponieważ „gdyby – jak przyjęto to w projekcie – przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustanawiały przywilej podatkowy i naruszały zasadę powszechności opodatkowania, to obowiązkiem Sejmu byłoby uchylenie tego przepisu. Jednak stanowisko, że analizowane przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy w obecnym brzmieniu ustanawiają przywilej podatkowy, wskazuje na ich wadliwe rozumienie. Przede wszystkim należy wskazać, że podatek dochodowy jest podatkiem, w którym podstawę opodatkowania stanowi dochód. Ten zaś jest różnicą pomiędzy przychodami i kosztami uzyskania tych przychodów"[43]. Ponadto „koszty ryczałtowe" ustanawiane są z różnych przyczyn. Najczęściej są one wprowadzane w wypadku, gdy występują trudności z ustaleniem czy też udokumentowaniem faktycznych kosztów uzyskania przychodów. Z tej właśnie przyczyny ryczałtowe koszty uzyskania przychodów wprowadzane są w wypadku ustalania dochodu z praw autorskich i praw pokrewnych, czy też innych praw na dobrach niematerialnych. Wytworzenie dóbr objętych tymi prawa trwa często bardzo długo, co utrudnia ewidencjonowanie kosztów uzyskania przychodów (np. wynalazki). Ponadto, często trudno zidentyfikować te koszty i oddzielić je od kosztów bieżących (np. koszty zakupu przez pisarza, poetę, czy wynalazcę literatury, albo czasopism, koszty nabywania doświadczenia życiowego itp.). Taka właśnie konstrukcja kosztów uzyskania przychodów ze wskazanych praw nie jest wyłącznie specyfiką prawa polskiego. Można ją znaleźć w systemach podatkowych wielu państwach"[44].

Kolejne zmiany przepisów w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (m.in. nauczycieli akademickich) – które weszły w życie od 1 stycznia 2018 r. –

[41] H. Dzwonkowski, Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591) z dnia 22 sierpnia 2012 r., http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591.
[42] M. Kalinowski, Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 591) z dnia 20 sierpnia 2012 r., http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591.
[43] M. Kalinowski, *Opinia…*
[44] Szerzej M. Kalinowski, *Opinia...*

nastąpiły w związku z ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[45] i sprowadzały się w dużym skrócie do zwiększenia ich limitu kwotowego oraz wprowadzenia ograniczonej listy aktywności, dla których mogą mieć zastosowanie[46].

Po pierwsze *in plus* należy ocenić podwyższenie rocznego limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (tzw. kosztów autorskich)[47], określonego w art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. z dotychczasowej kwoty 42 764 zł do kwoty 85 528 zł. W uzasadnieniu do projektu ustawy czytamy wyłącznie, że „wychodząc naprzeciw oczekiwaniom podatników wykonujących twórcze zawody projekt przewiduje również podwyższenie limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców o 100%, tj. do kwoty 85 528 zł rocznie”[48]. Po drugie – *in minus* – trzeba określić wprowadzenie zamkniętego (*numerus clausus*) i zawężonego katalogu przychodów, których osiąganie uprawnia do korzystania z podwyższonych kosztów ich uzyskania[49]. W literaturze wskazuje się, że „dotychczas możliwość ta zależała przede wszystkim od tego, czy przychód został uzyskany z tytułu wykonania utworu lub innego przedmiotu praw własności intelektualnej, które są przedmiotem prawa autorskiego. W efekcie z możliwości tej mogli korzystać przedstawiciele wielu różnych zawodów. Obecnie jednak uprawnienie to przysługuje wyłącznie podatnikom, osiągającym przychody ze źródeł enumeratywnie określonych ustawowo”[50], to jest działalności:

1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografiki,

[45] Dz. U. z 2017 r., poz. 2175.

[46] T. Szczupaczyński-Dotryw, Informacje…, Lex/el.

[47] W art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. wyrazy „½ kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1” zastępuje się wyrazami „kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1” – K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie*…, op. cit., s. 210.

[48] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878.

[49] J. Ostrowski, *Nowe…,* op. cit., s. 31.

[50] K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie…,* op. cit., s. 210.

twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;

2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej;
3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii;
4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażystów, kaskaderów;
5) publicystycznej[51].

Jednakże już 22 lutego 2018 roku Rada Ministrów skierowała do Sejmu rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk nr 2291), z którego wynika, m.in. poszerzenie katalogu podatników, uprawnionych do korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodu[52]. Zgodnie z art. 1 ust. 4 r.p.u.p.d.o.f. odnośnie 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (m.in. nauczycieli akademickich) art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. otrzymuje brzmienie: „przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografiki, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
3) produkcji audialnej i audiowizualnej;
4) działalności publicystycznej;
5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;

[51] Art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.
[52] http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2291; dalej: r.p.u.p.d.o.f.

6) działalności konserwatorskiej;
7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 880 i 1089), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej"[53].

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy „zmiana ust. 9b w art. 22 ustawy PIT polega na nadaniu nowego brzmienia przepisowi dodanemu nowelizacją z dnia 27 października 2017 r. Zmiana ta porządkuje i dodaje dziedziny, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów. Z uwagi na to, że dodany przepis budził wątpliwości interpretacyjne wśród przedstawicieli zawodów twórczych, zaproponowano przeredagowanie i dodanie dziedzin m.in. w zakresie: inżynierii budowlanej, tłumaczeń czy gier komputerowych. Przepis został ponadto doprecyzowany poprzez wskazanie, że dyspozycją przepisu objęte są również: działalność naukowa i prowadzona na uczelni działalność dydaktyczna"[54]. Co więcej, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Paweł Gruza podkreślał na Komisji Finansów Publicznych, że „rozszerzamy co do zasady katalog tych zawodów, które nie były objęte pierwotnym przywilejem. Wydaje się, że można by było wyinterpretować te zawody z pierwotnego brzmienia przepisów, niemniej jednak dla przecięcia dyskusji i spekulacji zaproponowaliśmy po prostu dosłowne poszerzenie tego katalogu zawodów. Dlatego on może obowiązywać już za 2018 r."[55]. Analogiczną argumentację można przeczytać w odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską, z której wynika, że „w związku z napływającymi do Ministerstwa Finansów sygnałami, że dodany przepis ust. 9b w art. 22 ustawy PIT budzi wątpliwości interpretacyjne, w porozumieniu z resortem kultury, wypracowano zmianę tego przepisu. Przepis ten został doprecyzowany między innymi w zakresie wskazania, że 50% kosztami uzyskania przychodów objęta jest również działalność naukowa i prowadzona na uczelni

[53] Tamże.
[54] Tamże.
[55] http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrnr/FPB-320.

działalność dydaktyczna”[56]. Ponadto podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Paweł Gruza, wskazuje, że „przepis (art. 22 ust. 9b pkt 8 r.p.u.p.d.o.f. dotyczący działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej – przypis autora) był precyzyjnie koordynowany i ustalany z Ministerstwem Szkolnictwa Wyższego. W związku z tym zakładam, że on jest precyzyjny i te zawody, które według Ministerstwa Szkolnictwa Wyższego miały być objęte tą preferencją, zostały precyzyjnie określone”[57].

Za zdecydowanie niedopuszczalne, biorąc pod uwagę zasady techniki legislacyjnej, należy uznać prawie dosłowne przywołanie brzmienia art. 22 ust. 9b r.p.u.p.d.o.f. w rządowym projekcie ustawy – przepisy wprowadzające prawo o szkolnictwie wyższym[58], gdyż według § 4 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów[59] z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach[60]. Innymi słowy, w gruncie rzeczy takie działanie jest bezzasadne i niezgodne z jedną podstawowych reguł techniki legislacyjnej, jako że powtarzanie przepisów z jednego aktu do drugiego jest normatywnie zbędne, bo przecież dany przepis już obowiązuje[61], stanowiąc *superfluum* ustawowe[62].

Poczynione uwagi nakazują uznać, że czymś naturalnym a zarazem i koniecznym powinien być proces dostosowywania systemu podatkowego do zmieniającego się otoczenia, jednakże prawie 200 nowelizacja ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, od wejścia jej w życie, spowodowała erozję formy prawnej tego aktu prawnego, m.in. poprzez technikę „łatania dziur w łatach”[63]. Na marginesie trzeba także dodać, że trudno zgodzić się z poglądem, że korzystanie przez twórców (w tym m.in.

[56] Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2018 r. nr DD3.054.5.2018 na interpelację poselską nr 18744 w sprawie rozliczania na uczelniach podatku dochodowego w ramach prawa autorskiego, http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F2/%24FILE/i18744-o1.pdf.
[57] http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrnr/FPB-320.
[58] http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2447.
[59] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej; tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm., dalej: r.p.r.m.
[60] Chodzi tu o tzw. powtórzenie mające charakter zewnętrzny – szerzej G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz* 2016, Lex/el.
[61] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 października 2006 r., IV SA/Gl 1032/06, CBOSA.
[62] M.M. Dębska, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz 2013*, Lex/el; P. Bielskim, *Komentarz do załącznik § 4,* [w:] T. Bąkowski, i in., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz* 2003, Lex/el.
[63] Por. B. Brzeziński, Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk sejmowy731) z dnia 27 sierpnia 2006 r., s. 2, http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/$file/i1645-06.pdf.

nauczycieli akademickich) z 50% kosztów uzyskania przychodów można rozumieć jako „dążenie do ograniczenia ulg i przywilejów nawet kosztem przejrzystości systemu podatkowego”[64]. Ponadto, możliwość odliczenia kosztów nie jest żadnym przywilejem podatkowym[65] – jak nagminnie twierdzą, m.in. przedstawiciele Ministerstwa Finansów[66] (niezależnie od czasu i opcji politycznej)[67] – ale konsekwencją istoty podatku dochodowego[68]. Rację ma B. Brzeziński, który zauważa, że koncepcja przywileju podatkowego zaczyna robić pewną karierę i „być może doczekamy czasów, gdzie przywilejem podatkowym będzie opodatkowanie dochodów podatnika według stawki właściwej dla pierwszego przedziału skali podatkowej”[69].

HONORARIUM AUTORSKIE NAUCZYCIELA AKADEMICKIEGO W ŚWIETLE PRZEPISÓW O KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW A JEGO DOKUMENTACJA

Uzyskanie przez twórcę (m.in. nauczyciela akademickiego) zatrudnionego na podstawie umowy o pracę[70] przychodu z tytułu korzystania lub rozporządzania prawem autorskim, uzasadnia obliczenie kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Warunek ich zastosowania uzależniony jest od:

[64] M. Gadacz, P. Stańczyk, *Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych od 1 stycznia 2013 r.*, Przegląd Podatkowy 2012, nr 12, s. 18.
[65] Por. I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012/el.
[66] I. Molenda-Detyna, *Zmiany w kosztach uzyskania przychodów twórców i ulgach obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych,* Biuletyn Skarbowy 2013, nr 1, s. 17.
[67] Zob. http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy7.nsf/wgskrnr/FPB-85.
[68] W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f*..., op. cit., s. 479.
[69] B. Brzeziński, Glosa do wyroku SN – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN22/97), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 2, s. 187.
[70] Według S. Brzeszczyńskiej „twórca może otrzymywać przychody związane ze swoją działalnością twórczą z kilku źródeł (rozumianych jako kategoria podatkowa): ze stosunku pracy, z działalności wykonywanej osobiście, z działalności gospodarczej, z praw majątkowych” – szerzej S. Brzeszczyńska, *Podatkowy status twórcy,* Monitor Podatkowy 2004, nr 5, s. 12-14. Jednakże „wyróżnienie honorarium za korzystanie przez twórców z praw autorskich lub rozporządzanie nimi nadaje takim przychodom charakter źródła przychodów z praw majątkowych”, przez które zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f. uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw – J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty..., op.* cit., s. 69; analogicznie J. Jezioro, B. Sołtys, *Twórczość naukowa w ramach stosunku pracy a podatek dochodowy,* Przegląd Podatkowy 1995, nr 12, s. 11-12.

a) bycia twórcą w rozumieniu przepisów prawa autorskiego[71];
b) otrzymywania wynagrodzenia w związku z korzystaniem z praw do utworu[72];
c) rozporządzania przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi do utworu lub udzielanie przez twórcę licencji na korzystanie z niego przez pracodawcę[73].

W orzecznictwie słusznie wskazuje się, że dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część honoraryjną[74], związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu[75]. To strony umowy o pracę muszą określić jaką część wynagrodzenia uznają za odpowiednią za opracowanie tego utworu i rozporządzenie tymi prawami[76]. Określenie tej wartości lub procedur jej obliczania powinno być jasno i precyzyjnie zawarte w dokumentach regulujących – co do zasady – treść stosunku pracy[77]. Oznacza to, że w przypadku wykonywania prac twórczych i tworzenia utworów w ramach stosunku pracy dla nauczycieli akademickich określenie tej wielkości powinno być zawarte z reguły w umowie o pracę[78], aneksie do umowy o pracę, bądź w innych postanowieniach obowiązujących danego pracodawcę i jego pracowników, np. w regulaminie wynagradzania lub innych jasno sprecyzowanych procedurach, uchwałach senatu, itp.[79]. *A contrario*, nie jest poprawna teza, że brak

[71] Do uruchomienia domniemania przeniesienia praw autorskich do utworów stworzonych w ramach stosunku pracy konieczne jest by w ramach wykonywania przez pracownika obowiązków ze stosunku pracy powstawały utwory (dzieła) w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych – wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 34-35/09, CBOSA.
[72] Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 237/16, CBOSA.
[73] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r., I SA/Po 657/16, CBOSA.
[74] Jak wskazano w judykaturze „możliwa jest sytuacja kiedy podatnik w ramach stosunku pracy wykonuje wyłącznie prace o charakterze twórczym w wyniku których powstają utwory w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i są one przyjmowane przez pracodawcę i wówczas całość otrzymanego przez pracownika wynagrodzenia stanowi honorarium za przekazanie praw do tegoż utworu rozporządzenie tymi prawami możliwe jest także, iż wysokość wynagrodzenia będzie ustalona w jednakowej wysokości za prace twórcze i za prace pozostałe. Jednakże muszą istnieć wyraźne podstawy do zastosowania kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% poprzez wskazanie, że jest to albo całość tego wynagrodzenia albo jego określona część" – wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2015 r., III SA/Wa 2134/14, CBOSA.
[75] Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, CBOSA.
[76] Wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 23 października 2017 r., I SA/Wr 652-657/17, CBOSA.
[77] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2016 r., I SA/Kr 583/16, CBOSA.
[78] Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2001 r., SA/Sz 1966/99, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1987/07, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 maja 2010 r., I SA/Wr 253/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., I SA/Łd 1991/2000, CBOSA
[79] Szerzej P. Dańczak, Decyzja administracyjna w indywidualnych sprawach studentów i doktorantów, Warszawa 2015, s. 32 i nast.; wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, CBOSA; wyrok WSA w

określenia wynagrodzenia za prace twórcze, np. w pisemnej umowie o prace, wyklucza zastosowanie preferencyjnej stawki kosztów, ponieważ okoliczności tej można dowodzić w inny sposób[80]. Po pierwsze możliwe jest określenie wielkości honorarium za prace autorskie w innych niż umowa o pracę uregulowaniach obowiązujących pracodawcę i jego pracowników – na przykład w regulaminie wynagradzania, czy też zawartych w trakcie trwania stosunku pracy aneksach do umów pracę, etc.[81]. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, podnosząc, że podwyższone 50% koszty uzyskania przychodów przysługują pracownikom wykonującym pracę twórczą, nawet jeśli taki charakter pracy nie wynika z umowy[82]. Po drugie, przyjąć jednak należy, że według art. 180 § 1 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem[83]. Oznacza to, że dowodem w postepowaniu podatkowym może być każde źródło informacji umożliwiające dowodzenie[84], bez hierarchizacji mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych[85]. Tym samym unormowanie zawarte w art. 180 § 1 O.p. przyjmuje zasadę otwartego katalogu dowodów w postępowaniu podatkowym, która dodatkowo znajduje potwierdzenie w kolejnym przepisie, tj. art. 181 O.p., wymieniającym dowody jedynie przykładowo, na co wskazuje użyty tam zwrot „w szczególności”[86], a granice dowodzenia wyznaczone zostały „przyczynianiem się” danego środka dowodowego do wyjaśnienia sprawy oraz „brakiem sprzeczności z prawem”[87]. *A contrario*,

Warszawie z dnia 30 listopada 2016 r., III SA/Wa 2703/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2015 r., III SA/Wa 2134/14, CBOSA.

[80] Przepis prawa materialnego nie stawia warunku, aby okoliczności, od których zależy preferencja były wykazane w umowie o pracę – wyrok WSA w Kielcach z dnia 4 września 2014 r., I SA/Ke 414/14, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 4 września 2014 r., I SA/Ke 411/14, CBOSA.

[81] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2017 r., I SA/Kr 300/17, CBOSA.

[82] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1314/09, CBOSA.

[83] Należy jednak pamiętać, iż Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej dowodu. Wydaje się, że w art. 180 § 1 O.p. pojęcia dowodu użyto w znaczeniu środka dowodowego – tak m.in. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017, Legalis/el; P. Pietrasz, Komentarz do art. 180O.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017, Lex/el; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Ol 392/13, CBOSA.

[84] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2015 r., III SA/Gl 1563/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., I GSK 1476/12, CBOSA.

[85] J. Kulicki, Dowody w postępowaniu podatkowym, Biuro Analiz Sejmowych 2012, nr 6, s. 2; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 czerwca 2012 r., I SA/Wr 388/12, CBOSA.

[86] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2012 r., I SA/Wr 873/12, CBOSA.

[87] Szerzej D. Strzelec, Dowody sprzeczne z prawem, Przegląd Podatkowy 2009, nr 1, s. 42 i nast.; tenże: Błędy i nieprawidłowości związane ze stosowaniem przepisów o dowodach, Prawo i Podatki 2013, nr 3, s. 13 i nast.; Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009; Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015, Lex/el; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z

niedopuszczalne jest w postępowaniu podatkowym stosowanie formalnej teorii dowodów[88], czyli twierdzenia, że dane zdarzenie może być udowodnione wyłącznie za pomocą określonego rodzaju dowodów lub w określony sposób[89]. Znajduje to odzwierciedlenie w judykaturze, gdzie podnosi się, że „przepisy O.p. nie dzielą dowodów na lepsze czy gorsze. Każdy dowód ma potencjalnie taką samą moc dowodową. Jej konkretyzacja (ustalenie wagi dowodu dla danej sprawy) stanowi wypadkową indywidualnej oceny treści tego dowodu dokonanej przez organ podatkowy przez pryzmat jego wiedzy, zasad logiki i doświadczenia życiowego oraz porównania wniosków płynących z treści ocenianego dowodu z ustaleniami poczynionymi na podstawie pozostałych przeprowadzonych i uznanych za wiarygodne dowodów”[90].

Z poczynionych uwag wynika, że organom podatkowym nie wolno nakładać na dłużników podatkowych (w tym też płatników) obowiązku prowadzenia, tzw. „ewidencji prac twórczych”[91] , gdyż stanowiłyby *sui generis* księgi podatkowe nieznane polskiemu prawu podatkowemu[92], co najmniej z trzech powodów: po pierwsze – samo w sobie prowadzenie ewidencji czasu pracy, w tym tego poświęconego na wykonywanie prac o charakterze twórczym nie jest wystarczające dla zastosowania kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.; po drugie – praca twórcza cechuje się tym, że jej rezultat jest niepewny, toteż poświęcenie na nią określonego czasu wcale nie świadczy o uzyskaniu zamierzonych efektów w postaci stworzenia utworu[93]; po trzecie – z uwagi na złożoność problematyki i różne zasady organizacji pracy uczelni zatrudniających pracowników naukowych, nie można podać uniwersalnych zasad prowadzenia ewidencji prac stanowiących przedmiot prawa

dnia 7 sierpnia 2014 r., I SA/Go 332/14, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z dnia 27 listopada 2013 r., I SA/Op 652/13, CBOSA.

[88] J. Glumińska-Pawlic, Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2009, s. 19; I. Nowak, Glosa do wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2011 r., I FSK 250/11, Orzecznictwo Sądów Polskich 2013, nr 2, s. 104.

[89] I. Nowak, Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian,* B. Kucia-Guściora (red.), i in., Lublin 2016, s. 190-191; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Gd 264/13, CBOSA

[90] Wyrok NSA z dnia 13 września 2011 r., II FSK 514/10, CBOSA.

[91] Odmiennie pismo Ministra Kultury z dnia 13 sierpnia 2002 r., DP/WPA.024/318, Lex/el.

[92] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2017 r., I SA/Po 1056/17, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r, I SA/Po 657/16, CBOSA.

[93] Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, CBOSA.

autorskiego[94]. Należy przy tym zauważyć, że „cały poświęcony czas, konieczny dla stworzenia utworu, powinien zostać objęty 50% stawką kosztów uzyskania przychodu. Uznać bowiem należy, że przedmiotowy czas poświęcony na swoiste przygotowanie wytworu do nadania mu cech indywidualnych jest nie mniej istotny dla stworzenia utworu niż czas poświęcony pracy twórczej *sensu stricto*"[95].

Przyjmując za J. Orłowskim i M. Salamonowiczem, można powiedzieć, iż w dalszym ciągu aktualne są, od dawna zresztą wyrażane w piśmiennictwie poglądy, że „przejściowy brak wyników badań naukowych, prac rozwojowych czy postępów w twórczości naukowej lub artystycznej nie wyklucza stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f."[96]. Trudno jednak zgodzić się z wykładnią, że nauczycielom akademickim za czas urlopu naukowego[97], urlopu wypoczynkowego[98], czy też urlopu dla poratowania zdrowia, nie należy wypłacać wynagrodzenia uwzględniającego 50% koszty uzyskania przychodów[99]. Nie ulega przecież wątpliwości, że może powstać w tym czasie utwór w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

---

[94] Pismo Ministra Finansów z dnia 3 lipca 1997 r., nr PO 5/JS-8693/01926/96, Lex/el.

[95] K. Żbikowski, Glosa do wyroku NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/2008, Palestra 2012, nr 1-2, s. 125-131.

[96] J. Orłowski, M. Salamonowicz, Dochody nauczycieli akademickich z praw do utworów pracowniczych i ich opodatkowanie, Studia Prawno-Ekonomiczne 2016, t. XCIX, s. 72.

[97] Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29 lipca 2010 r., IBPBII/1/415-483/10/MK, Lex/el; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2013 r., IPPB2/415-50/13-2/AK, Lex/el.

[98] Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 stycznia 2009 r., IBPBII/1/415-44/08/MK; Lex/el; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 marca 2010 r., IPPB2/415-5/10-2/MK1, Lex/el.

[99] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1205/12, CBOSA; J. Orłowski, M. Salamonowicz, Koszty…, op. cit., s. 26-27.

WYKŁAD AKADEMICKI JAKO UTWÓR NAUKOWY OBJĘTY PRAWEM AUTORSKIM A PRAWO DO 50% KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW – STUDIUM PRZYPADKU

W wyniku nowelizacji art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., wprowadzającego od 1 stycznia 2018 r., enumeratywny (*numerus clausus*) katalog przychodów, których osiąganie uprawnia do korzystania z podwyższonych kosztów ich uzyskania, a precyzyjnej rzecz ujmując w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej, niektóre uczelnie zaczęły zmieniać swoje akty wewnętrzne dotyczące zasad stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy w zakresie praw autorskich. W publikacji ograniczono się do analizy „procesu legislacyjnego" tylko Politechniki Łódzkiej, ale zakres działań i *sui generis* interpretacji znowelizowanych przepisów w zakresie 50% kosztów autorskich, który tam nastąpił to swoista *licentia poetica* lub *science fiction* (według uznania czytelnika).

Generalnie organy Politechniki Łódzkiej, odczytując znowelizowane przepisy art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z ust. 9b pkt 2 tegoż artykułu, ustaliły wynagrodzenie (honorarium) z tytułu korzystania z praw autorskich dla nauczycieli akademickich, obniżając jego wysokość w stosunku do poprzednio obowiązującego[100] w następujący sposób:

a) dla pracowników naukowo-dydaktycznych – z 90 % do 60%;
b) dla pracowników naukowych – z 80 % do 70 %;
c) dla pracowników dydaktycznych – z 80 % do 45 %[101].

Biorąc powyższe pod uwagę należy *prima vista* stwierdzić, że organy Politechniki Łódzkiej błędnie zinterpretowały stosowanie instytucji 50% kosztów uzyskania przychodów dla nauczycieli akademickich, m.in. poprzez nie uznanie wykładów

[100] Uchwała Senatu Politechniki Łódzkiej z dnia 27 stycznia 2010 r. w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy nr 1/2010; zarządzenie Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 24 marca 2010 r. w sprawie określenia zasad i trybu postępowania przy ustalaniu wynagrodzenia za prace o charakterze twórczym wykonywane w ramach stosunku pracy, za które przysługuje prawo stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów, nr 6/2010, https://adm.edu.p.lodz.pl/enrol/index.php?id=4.

[101] Uchwała Senatu Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, nr 26/2017; zarządzenie Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad ustalania i wyliczenia wynagrodzenia za korzystanie z prac będących przedmiotem praw autorskich, nr 49/2017, https://adm.edu.p.lodz.pl/enrol/index.php?id=4.

akademickich za utwór, który korzysta z ochrony praw autorskich, doprowadzając *de facto* do obniżenia uposażeń tych pracowników. Trudno w tym miejscu nie zapytać, czy związki zawodowe działające na uczelni – też podzielały to stanowisko – czy też może przysnęły jak nieroztropne panny z przypowieści biblijnej (sic).

Prawdziwy niepokój budzą stwierdzenia, że „(…) zgodnie z aktualnie obowiązująca linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej. Takie stanowisko potwierdzają również na gruncie dotychczasowych przepisów wyroki sądowe oraz interpretacje urzędów skarbowych. Wobec powyższego pracownicy dydaktyczni mogą zastosować 50% koszty uzyskania przychodu za wszelkie inne formy aktywności, które korzystają z ochrony autorskiej np. opracowanie materiałów dydaktycznych”[102]. Co więcej, argumentuje się, że „zgodnie z aktualnie obowiązującą linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej, a więc należało zmodyfikować treść uchwały i zarządzenia w sprawie kosztów i wykreślić prowadzenie wykładów z katalogu prac objętych podwyższonymi kosztami”[103].

Reasumując, powyższa *sui generis* wykładnia znowelizowanego przepisu art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z ust. 9b pkt 2, dokonana prze organy Politechniki Łódzkiej ma „różne mankamenty”. Po pierwsze, „urzędy skarbowe” nigdy nie wydawały interpretacji podatkowych; raczej czynili to naczelnicy urzędów skarbowych. Ale i te podmioty od dnia 1 lipca 2007 r. nie są uprawnione do wydawania interpretacji, ponieważ dokonuje ich inny organ podatkowy (*vide*: ustawa Ordynacja podatkowa). Powoływanie się zatem na tego typu pisma nieuprawnionych podmiotów mogło doprowadzić niewątpliwie do wadliwych „tez prawnych”.

Po drugie, ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym[104] ma zastosowanie zarówno do publicznych, jak i niepublicznych szkół wyższych[105], w

[102] Pismo Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r., nr R 076.47.12.2017.
[103] Informacja Kwestora Politechniki Łódzkiej z dnia 5 stycznia 2018 r., pt. „Dla pracowników PŁ: Wyjaśnienie w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów”.
[104] Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. prawo o szkolnictwie wyższym (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 2183 ze zm.); dalej: u.p.s.w.
[105] Art. 1 ust. 1 u.p.s.w.; H. Izdebski, J. Zieliński, *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz 2015*, Lex/el; E. Sieczek, Komentarz do art. 1 u.p.s.w., [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz 2013*, W. Sanetra (red.), M. Wierzbowski (red.), Lex/el.

których pracownikami uczelni[106] są nauczyciele akademiccy oraz pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi[107]. Nauczycielami akademickimi są: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni, pracownicy naukowi, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej[108]. Pracownicy naukowo-dydaktyczni i naukowi są zatrudniani na stanowiskach: profesora zwyczajnego, profesora nadzwyczajnego, profesora wizytującego, adiunkta i asystenta[109]. Natomiast pracownicy dydaktyczni są zatrudniani na stanowiskach[110]: starszego wykładowcy, wykładowcy, lektora lub instruktora[111].

Nawiązanie stosunku pracy z nauczycielem akademickim następuje na podstawie mianowania albo umowy o pracę. *A contrario* z nauczycielem akademickim nie można nawiązać stosunku pracy z wyboru, powołania lub spółdzielczej umowy o pracę[112]. Zastrzec jednak należy, że na podstawie mianowania zatrudnia się wyłącznie nauczyciela akademickiego posiadającego tytuł naukowy profesora i wyłącznie w pełnym wymiarze czasu pracy[113]. Reasumując, według art. 118 u.p.s.w. nawiązanie stosunku pracy z nauczycielem akademickim następuje na podstawie mianowania albo umowy o pracę – nigdy umowy o dzieło, ponieważ jest to umowa zaliczana do kategorii umów o świadczenie usług i regulowana ustawą Kodeks cywilny[114]. Jednakże korzystanie przez uczelnię z uprawnienia do samostanowienia, jako jednostki autonomicznej we wszystkich obszarach swojego działania na zasadach określonych w

[106] Uczelnia to szkoła prowadząca studia wyższe, utworzona w sposób określony w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym – art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.s.w. Zgodzić należy się z poglądem, że jeżeli w tekście ustawy pojawia się zwrot „uczelnia", bez dodatkowego przymiotnika, oznacza to, że adresatem normy prawnej jest uczelnia publiczna, jak i prywatna – R. Biskup, Komentarz do art. 1 u.p.s.w., [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz* M. Pyter (red.), 2012, Legalis/el.
[107] Art. 107 u.p.s.w.
[108] Art. 108 u.p.s.w.
[109] Art. 110 ust. 1 u.p.s.w.
[110] W uczelni zawodowej pracownicy dydaktyczni mogą być zatrudniani także na stanowiskach: profesora zwyczajnego, profesora nadzwyczajnego, profesora wizytującego lub asystenta.
[111] Art. 110 ust. 2 u.p.s.w.
[112] Por. art. 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy; tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 917 ze zm.; dalej: K.p.
[113] Art. 118 ust. 1 u.p.s.w. Taki stan prawny ma miejsce dopiero od 1 października 2011 r., kiedy to w drodze nowelizacji ustawy prawo o szkolnictwie wyższym ograniczono krąg nauczycieli akademickich zatrudnianych na podstawie mianowania wyłącznie do osób z tytułem naukowym profesora – zob. E. Stankiewicz, *Rozwiązanie stosunku pracy z mianowanym nauczycielem akademickim, Pracownik i Pracodawca* 2015, nr 1, s. 57.

[114] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny; tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.; dalej: K.c.

ustawie o szkolnictwie wyższym[115], nie może naruszać przepisów innych aktów prawnych.

Po trzecie, sedno kontrowersji w analizowanej sprawie dotyczy wykładu akademickiego w kontekście nie uznania go za utwór korzystający z ochrony praw autorskich. Należy więc zauważyć, że zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. koszty uzyskania niektórych przychodów określa się z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami[116]. Przepisy regulujące problematykę ww. praw reguluje w obecnym porządku prawnym ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych[117]. Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.a.p.p. przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory[118]:

1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe);

2) plastyczne;

3) fotograficzne;

4) lutnicze;

5) wzornictwa przemysłowego;

6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne;

7) muzyczne i słowno-muzyczne;

8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne;

9) audiowizualne (w tym filmowe)[119].

---

[115] Art. 4 ust. 1 u.p.s.w.

[116] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęć użytych w art. 22 ust. 9 pkt 3, takich jak, np. „twórca", „korzystanie przez twórców z praw autorskich" lub pojęć z nimi związanych, jak np. „utwór", zaś ustawodawca odsyła w tym względzie do odrębnych przepisów, przez które należy rozumieć ustawę z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych – pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT2-1.4011.45.2018.2.JG, Lex/el.

[117] Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 880 ze zm.; dalej: u.p.a.p.p.

[118] Utworem jest rezultat działalności o charakterze twórczym, kreacyjnym, oryginalnym, charakteryzujący się indywidualnością – wyrok NSA z dnia 8 marca 2000 r., I SA/Lu 1726/98, CBOSA.

[119] Art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.

Posłużenie się przez normodawcę w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. zwrotem „w szczególności" oznacza, że wskazane tam kategorie utworów jako przedmioty prawa autorskiego zostały wymienione jedynie przykładowo. Innymi słowy, nie jest to katalog zamknięty, ale wyliczenie ma charakter otwarty i oznacza, że celem prawodawcy nie było stworzenie wyczerpującego wyliczenia utworów, przez co możliwe jest zatem uznanie za nie również innych utworów, nie wyrażonych *expressis verbis* w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.

Proces dydaktyczny na uczelniach wyższych (uniwersytetach, politechnikach, itp.) polega m.in. na przekazywaniu treści intelektualnych, a podstawowymi środkami dydaktycznymi są m.in. wykłady, ćwiczenia, proseminaria, seminaria, konwersatoria, laboratoria, itp. Jak zasadnie podkreśla doktryna wykład akademicki stworzony w celu realizacji procesu dydaktycznego na wyższej uczelni należy uznać za utwór naukowy[120], objęty ochroną przewidzianą w prawie autorskim z chwilą jego ustalenia[121] (art. 1 ust. 3 u.p.a.p.p.)[122]. Nie może zatem ulegać żadnej wątpliwości, że przygotowanie i wygłoszenie wykładu jest przejawem działalności twórczej o indywidualnym charakterze[123], wymagającym przygotowania koncepcyjnego i inwencji twórczej, a przecież szkoły wyższe z istoty swej powołane są do prowadzenia działalności twórczej w zakresie badań naukowych, jak również w dziedzinie dydaktycznej[124].

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że wykład akademicki, analogicznie jak, np. recenzje prac i projektów naukowo-badawczych, czy recenzje

---

[120] T. Bakalarz, *Twórczość pracowników naukowych. Regulacja prawna*, Warszawa 2015, s. 148.

[121] „Ustalenie utworu traktowane jest jako sposób ukazania (uzewnętrznienia) utworu osobom innym niż jego autor" – I. Matusiak, *Gra komputerowa jako przedmiot prawa autorskiego* 2013, Lex/el. Szersze rozumienie tego terminy podaje E. Laskowska, według której „czynnością aktywującą ochronę prawnoautorską jest ustalenie utworu rozumiane jako takie działanie twórcze człowieka, które prowadzi do wyrażenia dobra niematerialnego w formie umożliwiającej jego percepcję przez osobę trzecią, przy czym działanie to przypisać można twórcy, a możliwość odbioru – innej niż twórca osobie trzeciej, niezależnie nawet od wiedzy autora" – E. Laskowska, Konstrukcja ochrony prawnoautorskiej na tle procesu europeizacji prawa prywatnego 2016, Lex/el. Także według judykatury do ustalenia dochodzi wtedy, gdy utwór „przybierze jakąkolwiek postać, choćby nietrwałą, jednak o tyle stałą, żeby treść i cechy utworu wywierały efekt artystyczny" – wyrok SN z dnia 25 kwietnia 1973 r., I CR 91/73, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna 1974, nr 3, poz. 50.

[122] M. Poźniak-Niedzielska, G. Tylec, *Działalność naukowo-dydaktyczna na wyższej uczelni w świetle prawa autorskiego*, Państwo i Prawo 2009, nr 5, s. 33 i nast. wraz z przywołaną tam literaturą.

[123] Wyciska na prowadzonych przez siebie zajęciach twórczo zindywidualizowane piętno, co pozwala zaliczyć je do działalności twórczej – K. Korzan, *Koszty uzyskania nauczycieli akademickich*, Lex/el.

[124] T. Drozdowska, *Stosunek pracy a prawa autorskie*, Prawo Spółek 1998, nr 1, s. 39; K. Korzan, *Obumieranie nauki a koszty uzyskania nauczycieli akademickich,* Problemy Egzekucji Sądowej 1996, nr 19, s. 81.

dorobku naukowego należy uznać za przedmiot prawa autorskiego[125]. Także w piśmie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 26 lutego 1996 r., wyjaśniono, że „wykłady akademickie są przedmiotem prawa autorskiego, ponieważ spełniają przesłanki określone w art. 1 pr. aut. Nadmienić należy, że wykłady są objęte ochroną prawa autorskiego od dawna (poczynając od wejścia w życie pierwszej polskiej ustawy o prawie autorskim z dnia 29 marca 1926 r.), a nie dopiero od dnia 24 maja 1994 r., tj. od daty wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych"[126]. Tym samym w zakresie działalności nauczycieli akademickich szkół wyższych przedmiotem prawa autorskiego będą w szczególności objęte wykłady akademickie[127].

Po czwarte, nie jest zasady pogląd, że „zgodnie z aktualnie obowiązującą linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej"[128]. Jest to niestety fragment wyrwany z kontekstu orzeczeń sądowych, badających zasadność kwestionowania przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych rzeczywistego charakteru umów cywilnoprawnych, zatytułowanych „umowa o dzieło i o przeniesienie praw autorskich", nie stanowiących przejawu ustalenia utworu ze względu na brak w nich cech wymaganych przez prawo autorskie, gdzie wyłącznie ich celem było uniknięcie zapłacenia składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. *De facto* – nie były to umowy o dzieło na przeprowadzenie wykładu akademickiego – a inne umowy, tj. umowy zlecenia lub umowy nienazwane o świadczenie usług, regulowane w art. 750 K.c., od których należało uiścić daninę publicznoprawną, zgodnie z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych[129]. Warto jednak wyjaśnić, że przywołane przez organy Politechniki Łódzkiej rozstrzygnięcia sądów powszechnych i administracyjnych – chociaż nie podano żadnych ich sygnatur – dotyczą umów o przeprowadzenie cyklu bliżej niesprecyzowanych wykładów z danej dziedziny wiedzy, których tematy pozostawiono do uznania wykładowcy (a przecież wykład akademicki ma, m.in. swój sylabus, liczbę godzin, nazwę przedmiotu, wskazaną osobę go prowadzącą, zakres

[125] Pismo Ministra Kultury i Sztuki z dnia 5 sierpnia 1999 r., DP/WPA.024/238/99, Lex/el.
[126] Pismo Ministra Kultury i Sztuki z dnia 26 lutego 1996 r., DPA.024/9/96, CBOSA; analogicznie *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych* P. Ślęzak (red.),. Komentarz 2017, Legalis/el.
[127] *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz*, E. Ferenc-Szydełko (red.), 2016, Legalis/el.
[128] Pismo Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r., nr R 076.47.12.2017.
[129] Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm.

przedmiotowy, podlega ocenie przez studentów, itp.). Szkoda, że nie cytuje się już kolejnych zdań z wyroków, zgodnie z którymi „wykładowi można przypisać cechy utworu, ale te warunki spełnia tylko wykład naukowy (cykl wykładów) o charakterze niestandardowym, niepowtarzalnym, wypełniającym kryteria twórczego i indywidualnego dzieła naukowego”[130]. Analogicznie podnosi się w innych orzeczeniach, że wykład stanowi przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, gdzie jego istotą – jako dzieła autorskiego – jest jego treść zawierająca przekaz określonej myśli intelektualnej twórcy, której granice wytycza z góry zamówiony temat, stanowiąc w świetle prawa autorskiego utwór podlegający ochronie tego prawa[131]. Innymi słowy, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)[132]. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyrazili również K. Koperkiewicz-Mordel i W. Nykiel, według których „przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego autora stanowi przejaw działalności twórczej. Wykład jako utwór jest przedmiotem prawa autorskiego. W związku z tym od przychodu z tytułu przygotowania i wygłoszenia wykładu odlicza się koszty w wysokości 50% w stosunku do uzyskanego przychodu (...)”[133].

Reasumując, wykład jako utwór jest przedmiotem prawa autorskiego wobec spełnienia kryteriów z art. 1 u.p.a.p.p., w związku z czym przychód z tytułu wynagrodzenia za przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego autora (nauczyciela akademickiego) podlega opodatkowaniu po potrąceniu kosztów uzyskania w wysokości 50%[134]. Dodatkowo należy zauważyć, że przedmiot prawa autorskiego stanowią wykłady, w tym prowadzone przez nauczycieli akademickich wyższych uczelni w

[130] M.in. wyrok SN z dnia 10 maja 2016 r., II UK 217/15, OSN; wyrok SN z dnia 4 czerwca 2014 r., II UK 420/13, OSN; wyrok SN z dnia 19 kwietnia 2016 r., II UK 184/15, OSN; wyrok SA w Łodzi z dnia 2 września 2015 r., III AUa 1502/14, OSP.

[131] Wyrok SN z dnia 19 stycznia 2017 r., II UK 590/15, OSN; wyrok SA w Szczecinie z dnia 10 marca 2016 r., III AUa 515/15, OSP; L. Bielecki, *Przekształcenie przez ZUS umowy o dzieło w umowę zlecenia w toku kontroli. Swoboda interpretacji w imię interesu zbiorowego przy milczeniu ustawodawcy. Studium przypadku(-ów),* Przegląd Prawa Publicznego 2016, nr 7-8, s. 144 i nast.

[132] Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 16 września 2016 r., ITPB1/4511-554/16-1/MR, Lex/el; wyrok SN z dnia 6 marca 2014 r., V CSK 202/13, OSN.

[133] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz 2006, Lex/el.

[134] Pismo Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 1995 r., PO 5/8-7371-01609/95, Lex/el; pisma Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 17 maja 2001 r., DP/WPA 024/132/01, z dnia 14 maja 2002 r., DP/WPA 024/110/02, z dnia 22 maja 2001 r., DP/WPA 024/72/01) i z dnia 13 czerwca 2003 r., DP/WPA 024/226/03, Lex/el.

związku z programem studiów[135]. Ponadto wygłoszenie wykładu wobec studentów stanowi spełnienie warunku ustalenia tego utworu zawartego w art. 1 ust. 3 u.p.a.p.p. W związku z powyższym przychód z tytułu wynagrodzenia za przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego nauczyciela akademickiego, podlega opodatkowaniu po potrąceniu kosztów uzyskania przychodu określonego w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w wysokości 50% w stosunku do uzyskanego przychodu[136].

Należy również przypomnieć, że utwór w rozumieniu prawa autorskiego powstaje niezależnie od towarzyszących mu okoliczności. Nie wprowadzając do treści art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. żadnych ograniczeń dotyczących, np. w ramach jakiej umowy i jak sformułowanej powinien powstać utwór, ustawodawca miał na celu umożliwienie każdemu twórcy utworów (dzieł) w rozumieniu praw autorskich, skorzystanie z 50% kosztów uzyskania przychodów, jeżeli twórca (m.in. nauczyciel akademicki) osiągnie przychody korzystając z przysługujących mu praw autorskich[137].

Po piąte, nowelizacja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[138], jak wskazuje Minister Finansów[139], nowe przepisy, które weszły w życie od dnia 1 stycznia 2018 r., nie oznaczają utraty prawa do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do nauczycieli akademickich, m.in. pracowników naukowo-dydaktycznych, dydaktycznych i naukowych, którzy w ramach stosunku pracy tworzą dzieła objęte ochroną praw autorskich[140]. Ponadto zauważa, że „w nowelizacji ustawy PIT, która weszła w życie od 1 stycznia 2018 r., wskazano dziedziny o charakterze twórczym, które są objęte 50 proc. kosztami (dodany ust. 9b w art. 22 ustawy PIT). Nie uległa jednak zmianie generalna zasada, że koszty te mogą być stosowane wyłącznie do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych

[135] Pismo Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 17 maja 2001 r., DP/WPA.024/132/01, Lex/el.
[136] Pismo Ministra Finansów z dnia 18 marca 1995 r., PR-1/30/534/95, Lex/el.
[137] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1314/09, CBOSA.
[138] Poprzez dodanie, m.in. ust. 9b pkt 2 do art. 22 u.p.d.o.f.
[139] Pismo Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r., nr DD3.8223.361.2017, https://www.nauka.gov.pl/komunikaty/wyjasnienia-ministerstwa-finansow-w-zakresie-kosztow-uzyskania-przychodu.html.
[140] Pismo Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 2018 r., pt. Nowe przepisy PIT o 50 proc. kosztach nie zmieniają sytuacji nauczycieli akademickich, www.mf.gov.pl.

przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami (art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT)"[141].

Powyższe stanowiska Ministra Finansów potwierdzają, że nie ma żadnych racjonalnych podstaw prawnych, aby „zmodyfikować treść uchwały i zarządzenia w sprawie kosztów i wykreślić prowadzenie wykładów z katalogu prac objętych podwyższonymi kosztami"[142]. Oznacza to, że wyodrębnienie w wynagrodzeniu nauczyciela akademickiego honorarium z tytułu zajęć dydaktycznych, w tym wykładów, jako utworów mających twórczy i indywidualny charakter ze względu na, tzw. „rezultat intelektualny" jest ze wszech miar, zarówno prawnych, jak i logicznych, zasadne. Inaczej rzecz ujmując, koszty uzyskania przychodu podwyższone do 50% przychodu przysługują nauczycielom akademickim w zakresie, w jakim w ramach stosunku pracy wykonują utwory objęte prawem autorskim[143]. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd został wyrażony także w piśmiennictwie, zgodnie z którym „szczególnym przypadkiem uzyskiwania dochodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich są dochody uzyskiwane przez pracowników naukowych szkół wyższych. Obejmują one, co do zasady, prowadzenie zajęć dydaktycznych w różnych formach (w tym także seminariów doktorskich, magisterskich i licencjackich, co łączy się z wykonywaniem funkcji promotora lub recenzenta), a także prowadzenie badań naukowych (w tym w szczególności przygotowywanie opracowań, publikacji, referatów, wystąpień konferencyjnych itp.). Czynności te mogą być wykonywane na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia bądź umowy o dzieło. Ta część dochodów pracownika naukowego, która dotyczy czynności o charakterze twórczym (np. publikacje naukowe, wystąpienia konferencyjne, autorskie opracowania wykładu), powinna być objęta możliwością zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów"[144].

Wskazać również należy, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 16 marca 2018 r., w całości podzielił powyższą argumentację autora, zauważając, iż „nowelizacja przepisów w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów m.in. wskazała dziedziny o charakterze twórczym

[141] Tamże.
[142] Informacja Kwestora Politechniki Łódzkiej z dnia 5 stycznia 2018 r., pt. *„Dla pracowników PŁ: Wyjaśnienie w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów".*
[143] W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Słomka, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2017,* Legalis/el.
[144] W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f..., op*. cit., s. 501.

objęte 50% stawką kosztów uzyskania przychodów (dodany ust. 9b w art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Dziedziny te pokrywają się z podstawowym wyszczególnieniem utworów objętych prawem autorskim (art. 1 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych). Nie uległa jednakże zmianie generalna zasada, że koszty te mogą być stosowane wyłącznie do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami (cytowany na wstępie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zatem, zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i w poprzednim to nie wykonywany zawód, czy formalny status pracownika determinują uprawnienie do skorzystania z 50% kosztów uzyskania dla twórców. Zgodnie z art. 22 ust. 9b pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się m.in. do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje użytych pojęć, takich jak "działalność badawczo-rozwojowa" czy "działalność naukowo-dydaktyczna". Dodany punkt nie odsyła też w tym względzie do odrębnych przepisów. Zatem jego stosowania nie można ograniczyć wyłącznie do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności naukowo-dydaktycznej nauczycieli akademickich, o których nowa w art. I08 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2183, z późn. zm.), który stanowi, że nauczycielami akademickimi są: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy naukowi, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej. Ponadto przepis – z uwagi na brak zastosowania łącznika "i" – nie wskazuje, że jego zakres dotyczy wyłącznie jednego rodzaju działalności spełniającej zarówno cechy działalności naukowej i dydaktycznej. W związku z tym należy uznać, że przepis ten obejmuje swym zakresem: działalność naukową, działalność dydaktyczną oraz działalność naukowo-dydaktyczną, przy jednoczesnym spełnieniu przesłanki jaką jest stworzenie dzieła (utworu) w ramach tej działalności (art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W świetle powyższego, możliwe jest zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów do pracowników zatrudnionych przez Wnioskodawcę na stanowiskach naukowych, dydaktycznych, naukowo-dydaktycznych oraz dla pracowników, którzy nie są nauczycielami akademickimi, o ile są twórcami utworów

związanych z działalnością badawczo-rozwojową, naukową, dydaktyczną, naukowo-dydaktyczną oraz otrzymują wynagrodzenie związane z korzystaniem lub rozporządzeniem przez nich prawami autorskimi"[145]. Podkreślenia ponadto wymaga, że zarówno w obecnym, jak i w poprzednim stanie prawnym to nie wykonywany zawód, czy formalny status pracownika determinują uprawnienie do skorzystania z 50% kosztów uzyskania dla twórców[146].

PODSUMOWANIE

Prawodawca ustalił normatywne znaczenie dochodu za pomocą dwóch konstrukcji prawnych, tj. przychodu oraz kosztów uzyskania przychodów[147]. Przy czym te ostatnie sprawiają, że danina ta ma charakter podatku dochodowego, nie zaś podatku przychodowego[148]. W doktrynie prawa podkreśla się, że „nie można zgodzić się z pojawiającym się czasami twierdzeniem, że podatnik uzyskuje korzyść majątkową poprzez odliczenie kosztów od przychodów. To wyłączenie pewnych wydatków z kosztów uzyskania przychodów jest raczej przysporzeniem korzyści majątkowej dla Skarbu Państwa i odstępstwem od konstrukcji podatków typu dochodowego"[149]. Prowadzi to do konkluzji, że „bez względu na dyskusje dotyczące zakresu pojęcia i zasad kosztów uzyskania przychodów nie budzi wątpliwości fakt, iż podstawową zasadą podatku typu dochodowego jest pomniejszenie przychodu o wydatki stanowiące koszty uzyskania przychodów, a wszelki wyjątki od tej zasady, zwłaszcza wyłączenia zawarte w ustawach o podatkach dochodowych, należy interpretować w taki sposób, by zakres włączeń tych kosztów był jak najmniejszy. W innym wypadku następuje rozszerzenie zakresu podstawy opodatkowania poza ustawowo przyjęty zakres opodatkowania podatnika"[150].

---

[145] Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 marca 2018 r., 0112-KDIL3-1.4011.370.2017.2.KF, Lex/el.
[146] Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT2-1.4011.45.2018.2.JG, Lex/el.
[147] Tak Z. Kukulski, Rodzaje…, op. cit., s. 83.
[148] Tamże.
[149] A. Mariański, D. Strzelec, Podatki dochodowe, [w:] *Zagadnienia*…, op. cit., W. Nykiel (red.), M. Wilk (red.), s. 101.
[150] Tamże, s. 100.

Przyjęcie w podatku dochodowym od osób fizycznych koncepcji opodatkowania dochodów a nie przychodów wymaga od prawodawcy – w zakresie praw autorskich – praktycznego i klarownego unormowania reguł obliczania i uwzględniania kosztów uzyskania przychodów z tego tytułu, według tzw. uproszczonych metod ustalania kosztów (metoda ryczałtowa), ponieważ obliczenie rzeczywiści poniesionych kosztów jest co do zasady nierealne[151]. Jest to szczególnie istotne, ponieważ „przede wszystkim koszty ryczałtowe ustanawiane są z powodu trudności z ustaleniem rzeczywistej wielkości czy też trudności z udokumentowaniem kosztów uzyskania przychodów. Tak właśnie jest w przypadku ustalania dochodów np. z praw autorskich i praw pokrewnych. Szczegółowe ustalanie kosztów i ich ewidencjonowanie w tych sferach działalności nie ma racjonalnego uzasadnienia"[152]. Należy przy tym zauważyć, że „koszty uzyskania przychodów mogą przyjmować różną formę, w tym również tzw. formę ryczałtową, której przykładem są koszty unormowane w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f.[153].

„Festiwal zmian" w zakresie 50 % kosztów uzyskania przychodów dla twórców z ich praw autorskich – powoduje „chaos normatywny", którego nie da się naprawić przez ciągłe i podejmowane z doskoku (w potrzebie chwili) nowelizacje podatku dochodowego od osób fizycznych[154]. Nie ulega zatem wątpliwości fakt, że w efekcie przepisy tego aktu prawnego stają się niezrozumiałe[155], nie tylko dla samych podatników, ale także, np. zespołów radców prawnych ulokowanych w strukturach uczelni wyższych, prowadząc tym samym do błędnych następstw podatkowoprawnych względem nauczycieli akademickich[156]. Tym samym aktualny jest *postulat de lege ferenda*, aby w stosunku do pracy świadczonej przez nauczycieli akademickich

---

[151] W. Wójtowicz, *Teoretyczne modele opodatkowania dochodów osób fizycznych*, [w:] *Prawo…, op. cit*, P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.),., s. 357; *Koszty…, op. cit,* J. Orłowski, M. Salamonowicz, s. 22.
[152] H. Dzwonkowski, *Opinia…op cit.*
[153] M. Kalinowski, *Opinia...op.cit.*
[154] I. Nowak, *Wspólne opodatkowanie małżonków na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych – postulaty de lege lata i de lege ferenda*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, B. Kucia-Guściora (red.), M. Münnich (red.), A. Zdunek (red.), Lublin 2015, s. 229; szerzej B. Brzeziński, *Podatek dochodowy dzisiaj – trudno o pozytywy*, Doradca Podatkowy 2013, nr 9, s. 2 i nast.; J. Glumińska-Pawlic, *Wadliwa legislacja przyczyną sporów w sprawach podatkowych,* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika,* J. Glumińska-Pawlic (red.), tom II, Katowice 2008, s. 31 i nast.
[155] A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki…*, op. cit., s. 95 i nast.; K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek…*, op. cit., s. 350.
[156] Por. W. Nykiel*, Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, Prawo i Podatki 2008, nr 1, s. 2.

wprowadzić w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych osobną kategorię zryczałtowanej normy kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, ponieważ zastosowanie 50% stawki określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. ciągle napotyka różnorakie trudności z interpretacją *in dubio pro fisco*[157].

Warto na koniec zadać pytanie retoryczne – czy w Polsce powstanie docelowy model sytemu podatkowego wraz z długofalową koncepcją prac legislacyjnych w tym zakresie[158]? Trzeba także przypomnieć za B. Brzezińskim, że „w jednym z państewek starożytnej Grecji inicjator zmian ustawodawczych zanim wystąpił ze stosownym projektem, wchodził na stołek i zakładał na szyję pętlę sznura przymocowanego drugostronnie do gałęzi drzewa. To, czy pozwolono mu zejść ze wspomnianego wyżej stołka zależało od jakości projektu, jaki publicznie przedstawiał. Niestety, ta wartościowa praktyka pierwszego (a niekiedy i ostatniego) czytania została z czasem zaniedbana, czego skutki w sposób jaskrawy widoczne są we współczesnej legislacji dotyczącej podatków”[159].

SUMMARY

Tax deductible expenses from copyright that academic teachers are entitled to

The reflections undertaken in this publication concern the so-called cost determination system based on the statutory norm of the share of the cost in income (so-called flat-rate costs) for authors (i.a. academic teachers) from their copyright at the level of 50%. According to the Author, the application by authors (including, i.a., academic teachers) of 50% of tax deductible expenses cannot be treated in the categories of a tax privilege, because they are a structural element of personal income tax, where the fundamental rule is to reduce income by expenses constituting costs of obtaining it.

[157] J. Jezioro, B. Sołtys, Twórczość…, op. cit., s. 12; M. Jamroży, A. Główka, *Podwyższone koszty uzyskania przychodów (50%) od wynagrodzenia za przeniesienie przez pracownika majątkowych praw autorskich do utworu,* Monitor Podatkowy 2017, nr 3, s. 53; B. Rogala, *Konsekwencje zatrudnienia nauczyciela akademickiego na podstawie umowy o dzieło w świetle prawa podatkowego i przepisów o ubezpieczeniach społecznych – artykuł dyskusyjny*, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2015, nr 6, s. 40 i nast.

[158] B. Brzeziński, W. Nykiel, Legislacja podatkowa, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie,* B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 148; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 1 s. 61 i nast.

[159] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 334.

In this publication the author negatively assesses the introduction of an annual limit on the application of 50% of tax deductible expenses for authors (so-called copyright costs) and a closed (numerus clausus) catalogue of revenues the obtaining of which entitles one to apply the increased tax deductible expenses. In addition, the "festival of changes" in the scope of 50% tax deductible expenses for authors from their copyright causes "normative chaos" that cannot be remedied by continuous and ad hoc (need of the hour) amendments to personal income tax, which recently has been clearly noticeable.

Key words: tax deductible costs, personal income tax, academic teacher, contract of employment, tax authority.

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, podatek dochodowy od osób fizycznych, nauczyciel akademicki, umowa o pracę, organ podatkowy.

MIĘDZY IMPERIUM A GESTIĄ W DZIAŁANIU GMINY - PROBLEM OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG EDUKACJI PRZEDSZKOLNEJ W PLACÓWKACH PUBLICZNYCH

ADAM NITA*

SPIS TREŚCI

1. Władztwo administracyjne 198
2. Czynności podejmowane przez gminę 200
3. Podsumowanie 206

WŁADZTWO ADMINISTRACYJNE

Istotą władztwa administracyjnego w jego tradycyjnej formie jest wydawanie nakazów i zakazów określonego zachowania się (narzucanie innym podmiotom swojej woli) oraz możliwość stosowania przymusu państwowego w celu wyegzekwowania tych nakazów i zakazów[1]. Takie zapatrywanie uwidaczniało się już w poglądach O. Mayera, który negował możliwość niewładczego działania administracji. Wspomniany autor twierdził, że państwo może tylko jednostronnie rozkazywać i nie powinno być wiązane umową. W stosunku władztwa i podporządkowania łączącym państwo i obywatela nie

* dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny, Zakład Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl;

[1] Por. A. Peretiatkowicz, *Podstawowe pojęcia prawa administracyjnego*, Poznań 1946, s. 26 i 43 – 45, J. Langrod, *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Tom I, Kraków 1948, s. 173 oraz 184 – 185. Por. także S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne, pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 7 – 8 i 135.

ma bowiem miejsca na „prawdziwe" umowy[2]. W tym klasycznym ujęciu prezentowanym niegdyś w doktrynie prawa administracyjnego, jeżeli państwo miałoby działać w formie niewładczej, właściwa była konstrukcja umowy cywilnoprawnej. Jej stroną powinien być zaś „fiskus" pozostający w relacji równości z osobą fizyczną jako drugim podmiotem takiego stosunku zobowiązaniowego[3].

Warto zauważyć, że z czasem dostrzeżono potrzebę istnienia konsensualnych form działania w prawie publicznym[4]. Na skutek tego pojawiła się klasyfikacja czynności administracyjnoprawnych, w której obok działań jednostronnie podejmowanych przez administrację wyróżniono czynności administracyjne koordynowane z obywatelem[5]. W niektórych systemach prawnych istnieją też umowy administracyjne uznawane za oddzielny sposób załatwienia sprawy, zastępujący decyzję administracyjną albo podatkową.

Poza sferą władztwa, we współczesnym jego rozumieniu, obejmującym także działania koordynowane z obywatelem i umów administracyjne, kierując się tradycyjną, „mayerowską" klasyfikacją form realizacji zadań państwa należy natomiast sytuować przejawy aktywności państwa, czy szerzej – związku publicznego, w których podmiot ten występuje w relacjach cywilnoprawnych[6]. Ich charakterystyczną cechą jest nie tylko brak władztwa, ale i normatywna podstawa realizowanych zachowań. Wspomniane formy aktywności przybierają bowiem postać aktów prywatnoprawnych, przy zawiązywaniu których organy administracji publicznej podejmują działania dwustronne, sytuując się tym samym w pozycji równorzędnej do sytuacji partnera będącego stroną takiej czynności. Dochodzi więc do modyfikacji metody wykonywania zadań – z form prawa publicznego na konstrukcje prawa prywatnego, przy jednoczesnej

[2] O. Mayer, Zur Lehre vom öffentlich-rechtlichen Vertrag, Archiv für öffentliches Recht, Band 3 (1888), s. 1 i nast.

[3] Por. T. Kuta, *Pojęcie działań niewładczych w administracji. Na przykładzie administracji rolnictwa,* Wrocław 1963, s. 63, por. także M. Bullinger, *Vertrag und Verwaltungsrecht. Zu den Handlungsformen und Handlungsprinzipien der öffentlichen Verwaltung nach deutschem und englischem Recht*, Stuttgart 1962, s. 228 - 229.

[4] W. Apelt, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, Leipzig 1920, por. także R. Seer, Verträge, *Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft*, nr 3 z 1995 r., s. 213.

[5] W. Thieme, *Zur Systematik verwaltungsrechtlicher Handlungsformen*, [w:] H.P. Ipsen (red.) *Hamburger Festschrift für Friedrich Schack zu seinem 80. Geburtstag am 1. Oktober 1966*, Hamburg 1966, s. 159.

[6] Por. W. Chróścielewski, *Imperium i gestia w działaniach administracji publicznej (W świetle doktryny i zmian ustawodawczych lat 90 – tych),* Państwo i Prawo, nr 6 z 1995 r., s. 49 oraz Z. Kmieciak, *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej,* Łódź 1994, s. 56.

zmianie charakteru stosunków łączących podmiot realizujący określone działania z ich adresatem[7].

CZYNNOŚCI PODEJMOWANE PRZEZ GMINĘ

Rozważając kwestię czynności podejmowanych przez gminy z perspektywy przepisów prawa administracyjnego, należy zwrócić uwagę na zakres aktywności tych jednostek samorządu terytorialnego wyznaczony w przepisach ustawy o samorządzie gminnym[8], a także w unormowaniach zawartych w ustawie o gospodarce komunalnej[9]. Realizując swoje zadania przewidziane w tych regulacjach wspomniany podmiot publiczny wykorzystuje także formy prawne charakterystyczne dla prawa cywilnego. To zaś implikuje pytanie o skutki prawne opisanych zachowań, oceniane z perspektywy ustawy o podatku od towarów i usług[10]. Dzieje się tak, ponieważ gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego w szczególności w formie samorządowego zakładu budżetowego lub spółki prawa handlowego[11]. Na zasadach określonych w art. 3 ustawy o gospodarce komunalnej dopuszczalne jest również powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej. Regulacje te są swoistą konsekwencją podstawowej zasady ukształtowanej w art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w myśl której w celu wykonywania swoich zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Dla realizacji zadań gminy w sferze użyteczności publicznej dopuszczalne jest zaś prowadzenie działalności gospodarczej przez nią lub przez gminną osobę prawną[12].

---

[7] Obok przejmowania zadań publicznych przez podmioty prawa prywatnego jest to jedna z dwóch metod dokonywania prywatyzacji zadań publicznych. Por. *S. Biernat, Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna.,* Warszawa – Kraków 1994, s. 25 – 26.

[8] Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 994), zwana dalej ustawą o samorządzie gminnym.

[9] Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 827), zwana dalej ustawą o gospodarce komunalnej.

[10] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535 ze zm.), zwana dalej ustawą o podatku od towarów i usług.

[11] Zob. art. 2 ustawy o gospodarce komunalnej.

[12] Jedynie w sytuacji, gdy określone zadanie realizowane przez gminę wykracza poza sferę działalności użyteczności publicznej, prowadzenie działalności gospodarczej w tym zakresie jest możliwe jedynie w

Tym samym, ujawnia się „podwójna natura" gmin. Z jednej bowiem strony, ich organy zarządzające (wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast), jako organy władzy publicznej, wydają władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów im podporządkowanych (stron postępowania administracyjnego, czy podatkowego) i – w konsekwencji - wspomniane jednostki samorządu terytorialnego są podmiotem stosunku administracyjnoprawnego, czy podatkowoprawnego. Jednocześnie jednak, gmina – realizując swoje zadania – wchodzi z innymi osobami w relacje prawne oparte na równości stron, determinowane przez przepisy prawa cywilnego. Dotyczy to zarówno działań podejmowanych wprost przez gminę, jak i takich przejawów jej aktywności, które realizowane są przez gminne jednostki organizacyjne.

Okoliczność, że gminy działają zarówno władczo, jaki wykorzystują umowy cywilnoprawne jest przyczyną problemu uwidaczniającego się na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jego istota sprowadza się do pytania o to, kiedy i w jakim zakresie jednostka samorządu terytorialnego wykonując określone zadania realizuje podatkowy stan faktyczny zdefiniowany w przepisach kształtujących konstrukcję wspomnianej daniny publicznej, a w jakich sytuacjach jej aktywność – jako działania władcze – pozostaje poza sferą ustawy o podatku od towarów i usług. Przedstawiony problem ma fundamentalne znaczenie przez wzgląd na treść art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE[13]. Zgodnie z tym przepisem krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Swoistym „odbiciem", tej regulacji unijnej, będącym konsekwencją jej implementacji jest art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług[14] stanowiący, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów

przypadkach określonych w odrębnej ustawie, tj. w ustawie o gospodarcze komunalnej. Por. art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym.

[13] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE, seria L, nr 347, poz. 1).

[14] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 – ze zm.).

cywilnoprawnych. W konsekwencji, władcze działania organów władzy publicznej, co do zasady nie wyczerpują zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej. Ich następstwem nie jest więc powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Jednocześnie jednak, gmina pozbawiona jest możliwości odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z realizacją swoich zadań pozostających w sferze imperium[15].

Z zaprezentowanych względów, dla celów podatku od towarów i usług istotnego znaczenia nabiera ustalenie granicy pomiędzy przestrzenią władczego i niewładczego działania związku publicznego. Często, ustalenie „linii podziału" jest stosunkowo łatwe i nie budzi większych wątpliwości zakwalifikowanie określonego zachowania do sfery – odpowiednio – imperium lub gestii. Przykładowo, wydanie rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie (decyzji administracyjnej czy podatkowej) bezspornie pozostaje poza zakresem podmiotowo – przedmiotowym wspomnianej daniny publicznej, natomiast udostępnienie osobie trzeciej powierzchni w gminnym budynku, na podstawie zawartej umowy najmu wywołuje następstwa w postaci zaistnienia powinności podatkowej w podatku od towarów i usług. Istnieje jednak również szereg przypadków dyskusyjnych, w których przez wzgląd na podatkowoprawne konsekwencje uwidaczniające się w zakresie opodatkowania wartości dodanej o wiele trudniejsze jest ustalenie dystynkcji pomiędzy sferą imperium i gestii lub też granica ta – w jej ujęciu „podatkowym" - nie pokrywa się z administracyjnoprawnym postrzeganiem władczego i niewładczego działania gminy.

Sygnalizowane zagadnienie zyskało na znaczeniu po wydaniu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku z 29 września 2015 r. w sprawie C – 276/14[16]. W orzeczeniu tym jednoznacznie wskazano, iż przez wzgląd na swoje finansowoprawne powiązanie z budżetem gminy (tzw. metoda budżetowania brutto), gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Wyznaczyło to sposób interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i – w rezultacie - nieuznawanie wspomnianych jednostek organizacyjnych niemających osobowości

[15] Por. art. 86 ust. 1 – 22 ustawy o podatku od towarów i usług.
[16] LEX nr 1797948.

prawnej za podatników daniny będącej polską postacią podatku od wartości dodanej oraz przypisanie podmiotowości podatkowoprawnej gminie jako osobie prawnej. Taki sam wniosek jak Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej sformułował Naczelny Sąd Administracyjny[17]. Już po wydaniu wcześniej wspomnianego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zaprezentowany w nim sposób postrzegania podmiotowości podatkowoprawnej gminnej jednostki budżetowej rozciągnięto zaś na inną gminną jednostkę organizacyjną, tj. na gminny zakład budżetowy. Także ten podmiot nie został bowiem uznany za podatnika podatku od towarów i usług. Wspomniany przymiot przypisano natomiast gminie[18]. Tym samym, na gminie „skupiło się" całe zagadnienie imperium i gestii, rozpatrywane z perspektywy prawa podatkowego, w kontekście ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdzeniem tego stało się ustawowe zobowiązanie jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia rozliczania podatku od towarów i usług wraz ze wszystkimi ich jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od 1 stycznia 2017 r[19].

Trudność w przypisaniu aktywności gminy do sfery imperium lub gestii uwidacznia się w związku z klasyfikacją dla celów podatku od towarów i usług działalności realizowanej przez gminne przedszkola. Jak bowiem wynika z art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, do zadań własnych gminy należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców tej wspólnoty samorządowej w zakresie edukacji publicznej. Jednocześnie jednak, w myśl art. 13 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego[20] w przedszkolu zapewnia się bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie. Taki kształt regulacji prawnej sprawia, że niejasne jest, czy dłuższa niż pięciogodzinna edukacja przedszkolna, współfinansowana przez rodziców dziecka lokuje się w przestrzeni

[17] Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 1/13, LEX nr 1324202.
[18] Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15, LEX nr 1816107.
[19] Stało się tak zgodnie z art. 3 ustawy z 5 września 2016 r. o o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454, zm. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).
[20] Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 996) zwana dalej Prawo oświatowe

władczego działania gminy, pozostającego poza zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług. Złożoność problemu wzrasta zaś z tego powodu, że zarówno zasady pobytu dziecka w przedszkola, jak i wysokość opłaty wnoszonej przez rodzica za czas edukacji i opieki w tej placówce, przekraczający 5 godzin dziennie kształtowane są w umowie zawartej z przedstawicielem ustawowym ucznia objętego edukacją przedszkolną.

Jak wynika z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami tej daniny są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jednocześnie, działalność gospodarcza dla celów ustawy o podatku od towarów i usług jest rozumiana jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych[21]. Z kolei, w myśl wcześniej już powoływanego art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

To nawiązanie do czynności cywilnoprawnych, jako przejawu „nie-działalności" gospodarczej podmiotu publicznego może być nieco mylące. Przy dosłownym jego rozumieniu mogłoby bowiem oznaczać, że każde działanie podejmowane przez podmiot publiczny w sferze prawa cywilnego mieści się w obszarze jego gestii, a – co za tym idzie – jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, zaś czynności władcze tych podmiotów zawsze lokują się poza zakresem podmiotowo - przedmiotowym wspomnianej daniny. Tymczasem, analiza orzecznictwa nie tylko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ale i polskich sądów administracyjnych pozwala zauważyć, iż podczas dokonywania oceny skutków podatkowoprawnych działań

[21] Zob. art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

realizowanych przez gminę, jako podmiot publiczny znaczenie ma charakter podejmowanych zadań, a nie forma ich realizacji. Tym samym, nawet wtedy, gdy prawna powinność jednostki samorządu terytorialnego do podejmowania działań w określonej sferze realizowana jest przy wykorzystaniu instrumentów charakterystycznych dla prawa cywilnego (umowy), samo w sobie nie oznacza to „wyjścia" poza sferę zadań publicznych i władztwa, nieobjętych zakresem podmiotowo – przedmiotowym podatku od towarów i usług, a – co za tym idzie – niemieszczących się w ramach obowiązku i zobowiązania podatkowego z tytułu tej daniny publicznej[22]. Również w takim przypadku należy bowiem oceniać, czy określone działanie gminy nie mieści się w sferze jej imperium, jako jej zadanie własne lub zlecone.

Z drugiej strony, niekiedy bezspornie władcze zachowania jednostki samorządu terytorialnego mają swoje konsekwencje na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Jest to związane z treścią art. 13 ust. 1 zd. 2 dyrektywy 2006/112/WE. 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. Dzieje się tak wówczas, gdyby wykluczenie organów władzy publicznej z grona podatników, w związku z podejmowanymi przez nie odpłatnymi i władczymi działaniami prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Tym samym, co do zasady, gminy nie są uważane za podatników podatku od wartości dodanej w odniesieniu do działalności, jaką podejmują jako władze publiczne[23]. Jeżeli jednak ich niepodleganie podatkowi, jako podmiotów działających w sferze imperium mogłoby prowadzić do znaczącego zaburzenia konkurencji, istnieją podstawy do tego, aby gminy działające władczo obejmować zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług[24].

[22] Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13, LEX nr 1538426, por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Po 1041/14, LEX nr 1786061.
[23] Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 10 września 2014 r., sygn. akt C – 92/13, LEX nr 1504622.
[24] Por. postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 20 marca 2014 r., sygn. akt C - 72/13, LEX nr 1446628.

PODSUMOWANIE

Przedstawione przepisy prawa polskiego, interpretowane w zgodności z prawem unijnym i z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, są podstawą dla wyznaczania w odniesieniu do stanów faktycznych objętych ustawą o podatku od towarów i usług, a realizowanych przez organy władzy publicznej, „linii podziału" pomiędzy przestrzenią zachowań objętych tą daniną publiczną oraz pozostających poza jej zakresem podmiotowo – przedmiotowym. W świetle zaprezentowanych wcześniej argumentów nie ulega bowiem wątpliwości to, że w rozważaniach nad konsekwencjami zachowań podejmowanych przez gminy, analizowanymi z perspektywy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług niemożliwe jest opieranie się na prostym utożsamianiu cywilnoprawnych form działania ze sferą gestii i działalności gospodarczej jednostki samorządu terytorialnego, objętą wspomnianą daniną publiczną. Jednocześnie, władcze działanie jednostki samorządu terytorialnego nie zawsze pozostaje poza przestrzenią obowiązku i zobowiązania podatkowego w podatku od wartości dodanej.

Dodatkowo, nietrudno zauważyć, że prawidłowe ustalenie przestrzeni prawnej, w jakiej gmina realizuje swoje zadania, a w konsekwencji, właściwe wyprowadzenie konsekwencji podatkowych działań podejmowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego utrudnia wcześniej już sygnalizowane, dosłowne brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, odczytywane w oderwaniu od przepisów prawa unijnego. Przy pobieżnej analizie tej regulacji prawnej można bowiem dojść do przekonania, że już samo nadanie działaniom gminy formy czynności cywilnoprawnej lokuje dane zachowanie tego podmiotu w sferze podatku od towarów i usług. To zaś implikuje błędne wnioski co do klasyfikacji podatkowej opisanych przejawów aktywności gminy.

Dzieje się tak, ponieważ samo zawarcie umowy przez gminę z podmiotem korzystającym z jej „świadczenia", a także uzyskiwanie w związku z tym zapłaty nie przesądza o możliwości lokowania aktywności tej jednostki samorządu terytorialnego w przestrzeni działalności gospodarczej. Brak jest bowiem możliwości dowolnego kształtowania przez kontrahentów, treści łączących ich umów, w tym - wysokości zapłaty oraz zasad jej dokonywania. Potencjalny beneficjent świadczeń otrzymywanych

od jednostki samorządu terytorialnego dokonuje zaś wyboru pomiędzy przyjęciem gotowego, w istocie narzucanego mu wzorca umowy oraz cennika opłat za tę „usługę", a nieprzystaniem na takie „z góry" ustalone warunki. Samo pobieranie opłaty za otrzymane „świadczenie", w świetle wcześniej przywoływanego art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE wcale nie jest wyróżnikiem działalności gospodarczej. Dlatego, nawet odpłatne czynności wykonywane przez gminę na podstawie umów cywilnoprawnych, mieszczące się w sferze ustawowych zadań tych jednostek samorządu terytorialnego, ale realizowane w oparciu o narzucane cenniki sytuować należy w przestrzeni władztwa gminy.

Oczywiście, w tej sytuacji można argumentować, że obowiązkowe zadanie własne jednostki samorządu terytorialnego, mieszczące się poza zakresem podmiotowo – przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług, tj. zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców tej wspólnoty samorządowej w zakresie edukacji publicznej jest realizowane w ten sposób, że w przedszkolu zapewnia się bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie. Pobyt dziecka w przedszkolu w dłuższej przestrzeni czasu, współfinansowany przez rodziców (opiekunów) lokuje się zaś już w sferze gestii (działalności gospodarczej gminy, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług).

Takiemu zapatrywaniu przeczy jednak treść art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych[25]. W przepisie tym przewidziano, że rada gminy określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego uczniów objętych wychowaniem przedszkolnym do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym kończą 6 lat, w prowadzonym przez gminę publicznym przedszkolu i oddziale przedszkolnym w publicznej szkole podstawowej, w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 Prawa oświatowego. Jednocześnie, wysokość tej należności nie może być wyższa niż 1 zł. za godzinę zajęć[26]. Z kolei, w myśl art. 52 ust. 12 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, do ustalania opłat za

[25] Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2203) zwana dalej ustawą o finansowaniu zadań oświatowych

[26] Por. art. 52 ust. 3 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych.

korzystanie z wyżywienia w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego odpowiednio stosuje się przepisy art. 106 Prawa oświatowego.

Już przedstawione powyżej okoliczności świadczą o tym, że pomimo tego, że zakres świadczeń gminy (przedszkola) na rzecz rodzica dziecka, a także odpłatność za pobyt, edukację oraz wyżywienie dziecka w przedszkolu określone są w zawartej umowie cywilnoprawnej, tej sfery działalności gminy, realizowanej przez jej jednostkę organizacyjną (przedszkole) nie można lokować w przestrzeni działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Dzieje się tak, ponieważ brak jest swobody w kształtowaniu wysokości opłaty za pobyt oraz wyżywienie ucznia w przedszkolu[27]. Wszelkie wątpliwości w tym względzie powinna zaś rozwiać treść art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. W przepisie tym jasno wskazano, że opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[28].

Tym samym, wobec jasnego sklasyfikowania wspomnianych opłat przez ustawodawcę nie może być wątpliwości co do ich charakteru prawnego determinującego takie, a nie inne ich postrzeganie dla celów podatku od towarów i usług. Nie tylko bowiem prawnie regulowana wysokość wspomnianych należności, niemożność negocjowania ich wysokości, ale i ich publicznoprawna natura sprawiają, że opłaty za pobyt dziecka w przedszkolu samorządowym należy sytuować w przestrzeni władztwa gminy, a nie działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług) tej jednostki samorządu terytorialnego.

Przedstawione rozważania pozwalają zauważyć, iż oddzielenie sfery imperium i gestii w działaniach jednostki samorządu terytorialnego ma znaczenie przez wzgląd na stosowanie przepisów kształtujących konstrukcję podatku od wartości dodanej.

[27] Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1317/15, LEX nr 2334582.
[28] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2077).

Jednocześnie, postrzeganie władztwa w sposób charakterystyczny dla prawa administracyjnego może być źródłem trudności przy poszukiwaniu podatkowoprawnej „natury" tego zjawiska. Do ich zaistnienia niewątpliwie przyczynia się mocno niedoskonała implementacja w polskiej regulacji prawnej art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Sprawia ona, że opacznie gestię w działaniach gminy można utożsamiać z zawarciem umowy. Brak wyraźnej umowy będącej podstawą podejmowania określonej aktywności utożsamiany jest zaś z realizowaniem zadań władczych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Takiego rozumowania nie sposób zaakceptować. Jest tak tym bardziej, że w myśl art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach klasyfikowane są jako niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym.

SUMMARY

Between the empire and the remit withinthe actions of the commune - the problem of taxation of value added tax of pre-school education in public institutions

The aim of the article is to analyses the imperious and non - imperious actions of the commune as a criterion for taxation with value added tax. This problem is considered in the context of the running a kindergarten, which is a legal duty of communes. As it is emphasized, the qualification of the specific activity of the commune to imperious or not imperious action of the local government unit has its fundamental importance. This is because an imperious activity of communes is situated outside of frames of the value added tax. The author points criterion of imperious actions of the local government units and explains why the pre – school education, which is provided by communes, must be classified as an imperious action o, not taxed with value added tax.

Key words: prawo podatkowe, podatek, gmina, podatek od towarów i usług, VAT

Słowa kluczowe: : tax law, tax, local community, value added tax, local community

STOSOWANIE ZASADY IN DUBIO PRO TRIBUTARIO PO 1 STYCZNIA 2016 R.

KACPER KANKA*

SPIS TREŚCI

1. Opis problemu 212
2. Znaczenie zasad prawa – kryteria odróżniające zasady prawa od pozostałych norm prawnych 213
3. Struktura oraz wynikanie zasad 215
4. Źródła zasad prawa – Czy treść normatywna zasady zawsze wynika bezpośrednio lub pośrednio z przepisu prawa? 216
5. Szczegółowe aspekty dotyczące zasady *in dubio pro tributario* - analiza orzecznictwa sądów administracyjnych 219
6. Zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady *in dubio pro tributario* – propozycja rozstrzygnięcia istniejących problemów praktycznych 223
7. Podsumowanie 226

Jednym z zasadniczych elementów porządku prawnego są zasady prawa. Dostrzegając ich doniosłość polski prawodawca dąży do ich literalnego odzwierciedlenia w przepisach prawa. Urzeczywistniając te podejście od 01 stycznia 2016 r. obowiązuje art. 2a Ordynacji podatkowej[1], który z założenia ma na celu osadzenie w przepisie prawnym treść zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Dyskusyjne pozostaje jednak, jaka jest normatywna treść tej zasady i czy uległa ona modyfikacji ze względu na wprowadzenie wskazanego przepisu prawnego (w

* doradca podatkowy, e-mail: kacper.kanka@gmail.com

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz.201 ze zm.), dalej jako O.p.

porównaniu do jej treści przyjętej w orzecznictwie przed wprowadzeniem art. 2a O.p.). Niejednoznaczność w tym zakresie powoduje szereg wątpliwości praktycznych, które stanowiły przedmiot wyroków sądów administracyjnych opisanych w niniejszym artykule.

Opis problemu

Zgodnie z art. 2a O.p., niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Zgodnie z uzasadnieniem prezydenckiego projektu ustawy: *Zasada in dubio pro tributario zostanie wprowadzona do przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, a zatem stanowić będzie jedną z zasad ogólnych polskiego prawa podatkowego (...) Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego expressis verbis tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika*[2].

Z powyższego wynika, że celem projektodawcy było unormowanie zasady *in dubio pro tributario* w ramach O.p. Pojawia się jednak pytanie, czy obecna regulacja ustawowa w całości wyczerpuje normatywne znaczenie zasady *in dubio pro tributario,* a konkretniej, czy fakt wprowadzenia przepisu modyfikuje treść tej zasady, która do tej pory była nadana przez Trybunał Konstytucyjny oraz sądy administracyjne[3].

W celu rozwiązania wskazanego problemu badawczego należy przede wszystkim odwołać się do kwestii źródeł oraz dyrektyw kwalifikacji zasad prawa jako szczególnego rodzaju normy prawnej oraz sposobu ustalenia jej treści normatywnej[4]. Kierunkowe rozstrzygnięcia w tym zakresie pozwolą na doprecyzowanie zakresu podmiotowego

[2] Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3018.

[3] Zob. wyroki TK z: 09.10.2007 r. SK 70/06, 18.07.2013 r. SK 18/09; wyroki NSA z: 18.01.1988 r. sygn. III SA 964/87, 18.06.1996 r. sygn. SA/Łd 1212/95, 17.06.1998 r. sygn. III SA 1180/88, 03.04.2001 r. sygn. III SA 3108/2000, 19.09.2001 r. sygn. I SA/Łd 48/2001, 22.02.2011 r. sygn. II FSK 1307/09; uchwała NSA z 22.06.2011 r. sygn. I GPS 1/11. Wszystkie wskazane w niniejszym artykule wyroki są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Zob. również uzasadnienie uchwały Senatu z 4 sierpnia 2015 r., druk nr 3790.

[4] Na potrzeby niniejszego artykułu autor przyjmuję, że zasady prawa mają zawsze charakter normatywny, tym samym pominięto podział zasad na zasady w sensie dyrektywalnym i pozadyrektywalnym (opisowym) – szerzej na ten temat [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziembiński, *Zasady prawa, zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 74–75 i n. Przyjęto również, że zasada *in dubio pro tributario* jest zasadą prawa.

oraz przedmiotowego zasady *in dubio pro tributario* w kontekście praktycznych wątpliwości prawnych powstałych po wprowadzeniu art. 2a O.p.

Znaczenie zasad prawa – kryteria odróżniające zasady prawa od pozostałych norm prawnych

Charakter oraz treść zasad prawa są jednym z najbardziej kontrowersyjnych i niejednoznacznych problemów w doktrynie prawa. W gruncie rzeczy spór ten dotyczy zarówno tego, co to jest zasada prawa, kto i w jaki sposób, nadaje jej treść oraz jakie ma ona znaczenie dla porządku prawnego.

Wychodząc od postulatów zgłaszanych przez przedstawicieli polskiej doktryny prawa, można wyróżnić następujące kryteria wyróżnienia zasad prawa względem innych norm prawnych:

a) zasada to dyrektywa postępowania zawierająca nakaz określonego zachowania skierowany do danego podmiotu, dotycząca sposobu konstruowania systemu norm prawnych lub wyznaczająca bezpośrednio jakąś dyrektywę postępowania[5];
b) zasada ma doniosłe, zasadnicze znaczenie (swoista metanorma)[6];
c) zasada prawa ma fundamentalne znaczenie dla konstrukcji i aksjologii systemu prawa lub jego elementów[7];
d) zasada ma charakter względny (nieabsolutny) – relatywny do innych wartości zaangażowanych w konkretną decyzję stosowania prawa (w odróżnieniu do innych norm nie klasyfikowanych jako zasady, które są realizowane bądź nie)[8];
e) zasadą systemu prawa bądź jego części jest reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym, bądź taka, która z niego wynika[9];

[5] S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziembiński, *Zasady prawa*, zagadnienia podstawowe, Warszawa 1974, s. 25 – 26. Podstawą podziału jest przedmiot zachowania nakazywanego: konstruowanie systemu i niekonstruowanie systemu, czyli każde inne zachowanie szczególnie doniosłe.
[6] J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące, a „ogólne* zasady *prawa",* Zeszyt Naukowy UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I, z. 42, Łódź 1965, s. 20. Przyjmuje się, że zasady wyróżniają się od innych norm: miejscem w hierarchicznej strukturze systemu prawa, stosunkiem do innych norm (stanowią dla nich logiczne uzasadnienie), rolą normy w konstrukcji instytucji prawnej i innymi cechami o charakterze społeczno-politycznym.
[7] L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 131.
[8] Zob. T. Gizbert-Studnicki, *Zasady* i reguły prawne, Państwo i Prawo, 1988, z. 3, s. 18. Różnica w tym zakresie jest szczególnie widoczna w przypadku kolizji norm. W przypadku kolizji norm-zasad występuje sytuacja określana w nauce jako ważenie się zasad (relacja preferencji ma charakter warunkowy). Jeżeli dochodzi do kolizji norm-reguł, kolizja jest rozstrzygana poprzez wybór jednej z kolidujących norm - relacja preferencji między regułami będzie zawsze absolutna.

f) zasady stanowią podstawę reguł wykładni (systemowej oraz funkcjonalnej) – co jest konsekwencją akcentowania zasadniczej roli zasad w oparciu o jej treść[10];

g) zasady są wynikiem inkorporacji do systemu prawa pewnych zasad etycznych, wartości usytuowanych na szczycie aksjologicznej hierarchii prawodawcy, wartości podstawowe dla całego systemu prawnego, lub co najmniej jednej gałęzi czy działu prawa - zasada prawa nakazuje (zakazuje) realizację określonej wartości, przy czym istnieje materialna zbieżność norm moralnych i prawnych, która determinuje źródło pochodzenia zasad[11].

Zmieniając punkt odniesienia, jako zasady prawa można uznać normy, które posiadają swoiste funkcje w procesie stosowania prawa:

a) Interpretacja przepisów prawa – zasady prawa wskazują kierunki stosowania prawa, a zwłaszcza sposoby korzystania z luzów decyzyjnych, czy wypełniania luk w prawie[12].

b) Kolizja norm - należy ustalić takie znaczenie interpretowanej normy, aby niespójność z zasadą nie wystąpiła[13]. Zakłada się przy tym, że interpretator powinien przyjąć taką interpretację zasady prawnej, która ze względu na istniejące możliwości prawne i faktyczne gwarantuje jej jak najszerszą realizację[14].

c) Rozstrzyganie o obowiązywaniu norm prawnych - jeżeli przyjęte klauzule derogacyjne nie pozwoliły na ustalenie obowiązywania danej normy, to może ona być konsekwencją stosowania zasady prawa[15].

---

[9] Zob. K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa,* Warszawa 1969, s. 92. Zgodnie z tą koncepcją, obowiązują nie tylko normy *explicite* ustanowione, ale także quasi-logiczne konsekwencje norm *explicite* ustanowionych. W doktrynie czasami określa się je także jako zasady prawnie zdefiniowane i niezdefiniowane - zob. S. Waltoś, *Naczelne* zasady *procesu karnego*, Warszawa 1999, s. 7.

[10] M. Korycka-Zirk, *Zasady prawa z perspektywy tradycyjnej dogmatyki* [w:] *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, wydanie elektroniczne.

[11] Zob. W. Lang, *Relacje między* prawem *i moralnością*,Studia Filozoficzne 2/1985, s. 133; M. Kordela, Zasady *prawa, studium teoretycznoprawne,* Poznań 2012, s. 102; L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających, uwagi porównawcze*, Annales UMCS. Sectio G, 2013, Vol. LX, s. 81.

[12] S. Wronkowska, Z. Ziembiński, *Zarys* teorii prawa*, Poznań 2001,* s. 188. Ukierunkowywanie procesu interpretacji jest związane ze stosowaniem pozajęzykowych reguł systemowych poziomych. Są one stosowane w sytuacji, gdy przepis niewyrażający normy-zasady jest związany zakresowo ze sferą normowania przez jakąś normę-zasadę. W takiej sytuacji wykładnia przepisu musi uwzględniać treść normy-zasady – zob. M. Zieliński, A. Municzewski, *Interpretacyjna rola zasad prawa* [w:] *Zasady procesu karnego wobec wyznań współczesności, księga ku czci Stanisława Waltosia*, Warszawa 2000, s. 779.

[13] K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 250.

[14] L. Morawski, *Zasady wykładni prawa…,* op. cit.,s. 133.

[15] J. Wróblewski, *Prawo i płaszczyzny jego badania*, Państwo i Prawo 1969, z. 6, s. 31.

Warto również wspomnieć o szczególnym zastosowaniu zasad prawa przy rozwiązywaniu tzw. trudnych spraw (*hard cases*)[16]. To dzięki zasadom prawa jesteśmy w stanie wskazać na jedyne słuszne rozwiązanie[17]. W tym kontekście najlepiej widoczna jest odmienna funkcja zasady względem pozostałych norm prawnych (reguł) - zasady dotyczą spraw bardziej zasadniczych, wartości stanowiących fundament systemu prawnego, wobec których reguły muszą czasem ustąpić miejsca. Ów wartości opierają się na sprawiedliwości, uczciwość lub innym aspekcie moralności[18]. Rozstrzygając *hard cases* i przywołując owe standardy, dąży się do integralności, czyli podjęcia decyzji zgodnej z odpowiednią tradycją prawną, przy czym decyzja ta ma opierać się na najbardziej zasadnej interpretacji owej tradycji[19].

Struktura oraz wynikanie zasad

Wyróżnia się zasady prawa dotyczące całego systemu prawa (np. zasada demokratycznego państwa prawa), danej gałęzi prawa (np. zasada praworządności w ramach prawa administracyjnego), subgałęzi prawa (np. zasada określoności opodatkowania), bądź nawet danej instytucji prawa (np. *pacta sunt servanda*). Podział ten jest podyktowany większą konkretnością przedmiotową (węższym zakresem zastosowania). Uzasadnieniem dla przyjmowania tego typu szczegółowych zasad prawa jest konieczność dostosowania ich treści do przedmiotu danego obszaru normatywnego oraz kierującej nim aksjologii (wyraźny kontekst aksjologiczny). Poziomy ogólności

[16] Trudne sprawy to takie, w których możliwe i koherentne z istniejącym materiałem prawnym jest więcej niż jedno rozwiązanie.
[17] R. Dworkin, *Law's Empire,* Londyn 1986, s. 268 -270.
[18] R. Dworkin, *The Model of Rules*, The University of Chicago Law Review 35/14/1967-1968, s. 23.
[19] Zdaniem Dworkina zasady są rozpoznawane przez sądy jedynie poprzez konstruktywną wykładnię najlepiej odpowiadającą instytucjonalnej historii danego systemu prawnego i najlepiej ją uzasadniającą. Tym samym, zasady według niego zawdzięczają swój status i obowiązywanie swojej treści, służącej interpretacji zastanego prawa. Zasady wyrażają moralność polityczną, czyli są podstawą danej kultury prawnej i nieistotne dla ich obowiązywania jest ich ujęcie w oficjalnych tekstach prawnych. Tekst prawny, jako forma deklaracji zasad stanowiących część porządku prawnego nie jest miernikiem ich ważności, to jest obowiązywania. W tym kontekście, zdaniem Dworkina klauzule konstytucyjne traktować należy jako pojęcia, a nie jako szczegółowe koncepcje określonej wartości – zob. R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998, s. 69 oraz 249-251. Dla kontrastu, zdaniem J. Raza, ze względu na nieodzowność uznania sędziowskiego (co jest związane z koncepcją granic prawa), zasady mogą być wiążące w dokładnie ten sam sposób, jak reguły. Mogą być ujęte w konstytucji, ustawach. Zgadza się, że niektóre zasady prawa są prawem, ponieważ są akceptowane przez judykaturę – zob. M. Korycka-Zirk, *Istota* prawa *w ujęciu Josepha Raza* [w:] Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności, Warszawa 2012, wydanie elektroniczne.

zasad ulegają zatem dalszej relatywizacji. Zasady prawa podatkowego stanowią zatem uszczegółowienie zasad prawa finansowego, a te zaś zawierają się lub wynikają z ogólnych zasad prawa administracyjnego.

Przyjmuje się również pewną gradację, bądź też pierwszeństwo zastosowania zasad[20], przy czym, w ramach tej koncepcji pierwszeństwo mają zasady wyraźnie sformułowane. W drugiej kolejności, dopuszcza się pierwszeństwo zasad bardziej konkretnych, jako mocniej powiązanych przedmiotowo z danym rozstrzygnięciem[21].

Źródła zasad prawa – Czy treść normatywna zasady zawsze wynika bezpośrednio lub pośrednio z przepisu prawa?

Wspominane wyżej kontrowersje związane z zasadami prawa odnoszą się również do ich źródeł. W skrócie, nie ma powszechnego przekonania czy takim źródłem powinien być zawsze akt normatywny (czego podstawą są przyjęte źródła prawa stanowionego), czy też źródeł zasad należy upatrywać poza systemem prawa – jako wynikające z wartości powszechnie przyjmowanych w danej społeczności z uwzględnieniem tradycji prawnej i aksjologii pozaprawnej.

Upraszając nieco wywód, możemy wyróżnić następujące kryteria oceny, czy dana norma stanowi zasadę prawa, bazując przy tym na danej koncepcji źródeł prawa:

a) Test interpretacyjny – odwołanie się wprost do aktu normatywnego, gdzie zgodnie z zamysłem prawodawcy zasada prawa powinna wynikać z konkretnego przepisu prawa (np. poprzez wyodrębnienie w części ustawy działu – zasady ogólne)[22]. W tej sytuacji fakt istnienia zasady prawa oraz jej treść są odczytywane na podstawie metod wykładni przepisów prawa[23].

[20] Zob. L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa przepisów prawa administracyjnego* [w:] System prawa Administracyjnego, pod red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, tom 4, s. 265-268.
[21] Warto dodać, że w doktrynie wyodrębnia się zasady prawa dotyczące konstrukcji systemu prawa, wśród których wyróżnia się np. zasady dotyczące interpretacji, oraz zasady nakazujące postępowanie merytoryczne (zasady merytoryczne) - zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziembiński, *Zasady prawa …*, op. cit., s. 73 i n.
[22] Test interpretacyjny oraz inferencyjny bazuje na autorytecie zasad, który wynika zarówno z instytucjonalnego poparcia, jak i treści zasady. Często wskazuje się również test/kryterium rodowodowe (bazującej na tzw. regule uznania) – M. Korycka-Zirk, *Reguły prawne jako istota pojęcia prawa w ujęciu H.L.A. Harta*, Studia Iuridica Toruniensia, tom VI, s. 86.
[23] Zob. J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące …*, op. cit., s. 19.

b) Test inferencyjny – dotyczy on norm-zasad, których obecność w systemie jest potwierdzona poprzez quasi-logiczne wynikanie z innej zasady prawa (mającej swoje źródło w przepisie prawnym)[24].

c) Test koherencyjny – zasady prawa wynikają z kultury prawnej (odczytywanej z perspektywy historycznej, wzbogacanej ewoluującymi przekonaniami, co do moralności (praw politycznych) przyjętymi przez daną społeczność, nawet jeżeli bezpośrednio lub pośrednio nie zostały odzwierciedlone w przepisie prawa[25].

Rozstrzygnięcie tego dylematu staje się jeszcze bardziej utrudnione w sytuacji, gdy przepisy prawne odwołują się do wartości pozaprawnych, a aksjologia prawna miesza się z aksjologią pozaprawną (problem tzw. brzegu aksjologicznego). W tym kontekście warto wskazać, że zgodnie z polską Konstytucją[26] źródłem praw i wolności konstytucyjnych jest godność człowieka[27]. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 04.04.2001 r.[28] : „(...) ustrojodawca nadał godności człowieka znaczenie konstytucyjne, czyniąc z niej płaszczyznę odniesienia dla systemu wartości, wokół którego zbudowano Konstytucję, a zarazem fundament całego porządku prawnego w Państwie. (...) Godność zatem nie może być rozumiana jako cecha czy zespół praw nadanych przez państwo. Jest ona bowiem w stosunku do państwa pierwotna, w konsekwencji czego zarówno ustawodawca, jak i organy stosujące prawo muszą respektować treści zawarte w pojęciu godności, przysługującej każdemu człowiekowi." W tej sytuacji zasadniczym źródłem praw i wolności określonych w konstytucji, które są

[24] Test ten polega na przyjęciu, że zasada w pełnej postaci nie została wyrażona w przepisie, mimo że zostały sformułowane odmiany tej zasady. Na podstawie wybranych przepisów, którym przypisuje się to samo uzasadnienie aksjologiczne, wyprowadza się wniosek w postaci normy ogólnej, nakazującej postępować tak samo we wszystkich sytuacjach danego typu – zob. W. Pogasz, *O legitymowaniu zasad prawa*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 1987/2, s. 131.

[25] W tym przypadku uzasadnieniem przynależności zasady do systemu może być również sama jej treść - M. Korycka-Zirk, *Zasady w ujęciu Ronalda Dworkina* [w:] *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności,* Warszawa 2012, wydanie elektroniczne. Na marginesie, zgodnie z orzecznictwem TSUE (wcześniej ETS) zasady tradycyjnie pojmowane jako pozatekstowe, mogą stanowić nieodłączny element kultury prawnej państw członkowskich i Wspólnoty oraz test koherencyjny może być źródłem praw i wolności - zob. M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa ...,* op. cit., wydanie elektroniczne. O wpływie multicentryczności prawa na postrzeganie zasad szerzej [w:] G. Maroń, *Zasady prawa jako składnik kultury prawnej*, [w:] Konwergencja czy dywergencja kultur i systemów prawnych?, pod red. O. Nawrot, S. Sykuna, J. Zajadło, Warszawa 2012, s. 223-231. Por. J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące ...,* op. cit., s. 18.

[26] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483, dalej jako Konstytucja, bądź Konstytucja RP

[27] Art. 30 Konstytucji RP.

[28] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2001 r. sygn. akt K. 11/2000 (Dz.U. 2001 Nr 32, poz. 386)

następnie fundamentem dla innych zasad szczegółowych (co jest następstwem wynikania zasad), jest godność człowieka, która ze względu na odesłanie zawarte w Konstytucji nabiera charakteru normatywnego, jednakże jej znaczenie należy szukać poza systemem prawnym.

Przyjęcie koncepcji, że zasady prawa nabierają takiego charakteru poprzez odwołanie się do tradycji prawnej, czy też aksjologii pozasystemowej (przede wszystkim godności człowieka), powoduje następujące konsekwencje:

a) katalog zasad prawa nie ma charakteru wyczerpującego, a ich istnienie oraz treść ewoluuje wraz ze zmianą przekonań kulturowych, uwarunkować społecznych, instytucjonalnych oraz politycznych;
b) treść zasad prawa powinna być każdorazowo określana na podstawie zgeneralizowanych preferencji społecznych, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w instytucjonalnej legitymacji, którą zapewniają prawodawca (ustanawiając przepisy prawa) oraz trybunały i sądy sprawujące wymiar sprawiedliwości (w ramach stosowania prawa);
c) przepisy prawa, które są bezpośrednio brane pod uwagę przy formułowaniu zasad prawa, powinny podlegać wykładni przede wszystkim z uwzględnieniem dyrektyw wykładni systemowej oraz funkcjonalnej (w tym wykładni historycznej), z wykorzystaniem wartości moralnych, politycznych, ekonomicznych, czy wartości innego rodzaju niż o konotacji prawnej[29].

Z perspektywy praktycznej niezwykle istotne wydaje się instytucjonalna legitymacja zasad prawa – potwierdzenie ich istnienia oraz treści. Taką legitymację nadaje przede wszystkim prawodawca, który powinien odczytywać preferencje społeczne (założenie racjonalności prawodawcy) i odzwierciedlać je w przepisach prawa. Wtórnie jednak, te preferencje powinny odczytywać oraz urzeczywistniać trybunały i sądy (powołane do sprawowania wymiaru sprawiedliwości). To poprzez proces stosowania prawa możemy poznać normatywny sens zasady prawa, który może zmieniać się wraz z kolejnym wyrokiem, którego przedmiotem będzie wspominany wcześniej *hard case*[30]. Zasady

[29] Nie chodzi zatem o ustalenie znaczenia zwrotu, ale o nakreślenie ram aksjologicznych, w których mieści się wzór normatywny, w ramach interpretacji łączony do treści ustalonej zasady a w konsekwencji do treści normy prawnej.
[30] Na organach stosujących prawo leży obowiązek rozwinięcia i zastosowania własnej koncepcji danej zasady prawa w przypadkach kontrowersyjnych. Nie jest to oczywiście nieograniczone przyznanie im

prawa nabierają swojej treści *de facto* w odniesieniu do konkretnego przypadku z uwzględnieniem innych, historycznych przypadków składających się na swego rodzaju łańcuch spraw do których powinien referować sąd wydając wyrok.

Szczegółowe aspekty dotyczące zasady *in dubio pro tributario* - analiza orzecznictwa sądów administracyjnych

Poniżej została zaprezentowana analiza wybranego orzecznictwa sądów administracyjnych po 01.01.2016 r., gdzie sądy wprost odnoszą się do zasady *in dubio pro tributario*.

1.1. Podstawowe zagadnienia dotyczące zasady in dubio pro tributario

Jak stwierdził NSA w wyroku z 29.03.2017 r. sygn. II FSK 2116/15, zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje - w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego - odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika[31].

W wyroku z 13.12.2016 r. sygn. II FSK 3003/14, NSA uznał, że zasada *in dubio pro tributario* może być uznana jako interpretacyjną metanormę, która miałaby decydować, która z norm pozostających ze sobą w konflikcie obowiązuje.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 30.08.2016 r. sygn. II FSK 2448/14: „nie można zapominać o wypracowanych i sformułowanych – zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych - zasadach prawa podatkowego. W szczególności wskazać tutaj należy na zasadę in dubio pro tributario. Mając ją na uwadze, wskazać należy, że nawet gdyby faktycznie istniały jakiekolwiek wątpliwości (…) powinny one zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika”[32].

---

swobody działania wedle własnego uznania – decyzje interpretacyjne w tym zakresie są zawsze wtórnie weryfikowane przez szeroko pojętą społeczność prawniczą. Pojawia się tutaj oczywiście pytanie czy trybunały i sądy mają demokratyczną legitymację do dokonywania osądów, w które zaangażowane są argumenty moralne - zob. R. Alexy, *Balancing, Constitutional Review and Representation*, International Journal of Constitutional Law, Volume 3, Issue 4, Oxford 2005, s. 580.

[31] W tym zakresie sąd powołał się na wyrok TK z 18.07.2013 r. sygn. SK 18/09. Podobnie uznał NSA w wyroku z 25.11.2016 r. II FSK 1283/15, stwierdzając, że zasada *in dubio pro tributario* jest wyprowadzana w orzecznictwie i w doktrynie z art. 2 Konstytucji RP oraz w art. 2a O.p.

[32] Podobnie NSA w wyrokach z 13.07.2016 r. sygn. II FSK 2030/14 i 05.04.2016 r. sygn. II FSK 379/14.

Zgodnie z uzasadnieniem wyrok NSA z 15.05.2017 r. sygn. II FSK 3234/16, zasadę *in dubio pro tributario* można było wywieść przed 01.01.2016 r. z zasad ogólnych zawartych w O.p., tj. zasady prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa oraz czynnego udziału strony w postępowaniu.

Natomiast w uchwale z 19.12.2016 r. sygn. II FPS 4/16, NSA wskazał, że zasada *in dubio pro tributario* nie pozostaje w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. Rozstrzyganie istniejących wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia[33].

W wyroku z 01.03.2017 r. sygn. I SA/Gd 494/16 WSA w Gdańsku uznał, że dyrektywa wypływająca z reguły wykładni *in dubio pro tributario* nie może pozostawać w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, w tym równości w opodatkowaniu.

Zgodnie z poglądem wyrażonym przez NSA w wyroku z 29 listopada 2017 r sygn. II FSK 3280/15, za odwołaniem się do zasady *in dubio pro tributario* przemawia również sytuacja, kiedy podatnik dokonując samoobliczenia podatku, w tym także stosując zwolnienie podatkowe, kierował się aktualną w tym czasie praktyką organów podatkowych oraz orzecznictwem sądów administracyjnych.

1.2. Wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy

W wyroku z 20.07.2017 r. sygn. II FSK 1782/15, NSA wskazał, że dokonana przez organ podatkowy ocena materiału dowodowego nie tylko nie może być dowolna, lecz także niejasności w zebranym materiale dowodowym nie mogą być tłumaczone na niekorzyść

[33] Podobnie NSA w uchwale z 15.05.2017 r. sygn. II FPS 2/17. W wyroku z 13.12.2017 r. sygn. SK 48/15 TK stwierdził, że Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu. Z tego względu, zdaniem TK, konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelaty-wizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

podatnika[34]. Sąd wskazał również, że nakaz stosowania zasady *in dubio pro tributario* przy rozstrzyganiu wątpliwości dotyczących stanu faktycznego jest powszechnie akceptowany zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie[35].

Inaczej NSA w wyroku z 28.06.2017 r. sygn. II FSK 1533/15, w którym Sąd stwierdził, że w sposób oczywisty niezasadny jest zarzut niezastosowania przy orzekaniu zasady in dubio pro tributario, jako odnoszony do postępowania dowodowego, podczas gdy wymieniona zasada odnosi się do treści przepisów prawa podatkowego, a nie do faktów. Stanowi o tym art. 2a O.p., do porządku prawnego wprowadzony wprawdzie dopiero od 01.01.2016 r., ale kodyfikujący standardy wypracowane wcześniej w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. W postępowaniu administracyjnym wątpliwości co do tego, czy określona okoliczność została udowodniona, rozstrzygane są przez organy administracji publicznej w oparciu o zasady określone w art. 80 kodeksu postępowania administracyjnego[36] i art. 191 O.p., a więc na podstawie zasad logiki, wiedzy i doświadczenia życiowego, a nie określonej preferencji w rozstrzyganiu wątpliwości[37].

1.3. Wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego

[34] Podobnie NSA w wyrokach z: 20.04.2017 r. sygn. I GSK 1003/15; 09.03.2017 r. sygn. II FSK 400/15; 08.03.2017 r. sygn. II FSK 260/15; 02.03.2017 r. sygn. II FSK 1812/15; 24.02.2017 r. sygn. II FSK 140/15; 03.02.2017 r. sygn. II FSK 3128/14; 21.12.2016 r. sygn. I GSK 295/15; 18.10.2016 r. sygn. II FSK 1807/16; 19.05.2016 r. sygn. II FSK 902/14 oraz sygn. II FSK 1265/14; 18.05.2016 r. sygn. I FSK 14/15 oraz sygn. I FSK 2086/14. W wyroku z 22.05.2017 r. sygn. I SA/Kr 1256/16, WSA w Krakowie wprost stwierdził, że wprawdzie z dniem 01.01.2016 r., w związku z wprowadzeniem do O.p. art. 2a, zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, to jednak reguła ta powinna mieć również zastosowanie do usuwania wątpliwości co do stanu faktycznego. Warto również wskazać na wyrok WSA w Lublinie z 20.10.2017 r. sygn. I SA/Lu 653/17, który stwierdził, że zasada ta nie nakłada jednak na organy podatkowe obowiązku przyjęcia wersji najkorzystniejszej dla podatnika, lecz formułuje zakaz czynienia niekorzystnych domniemań w sytuacji, gdy stan dowodów nie pozwala na ustalenie faktów, lub gdy istnieją wynikające z dowodów wątpliwości co do możliwości zastosowania określonego przepisu prawa podatkowego.

[35] Powołując się na wyroki NSA z 02.10.2002 r. sygn. I SA/Ka 793/01 i WSA w Poznaniu z 03.02.2005 r. (sygn. I SA/Po 2189/03) oraz doktrynę: B. Brzeziński, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego* [w:] Ex iniuria non oritur ius, Księga jubileuszowa ku czci prof. Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s.251 i n.

[36] Tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.

[37] Podobnie NSA w wyrokach z: 27.06.2017 r. sygn. I FSK 2195/15; 08.03.2017 r. sygn. II FSK 3234/16; 22.02.2017 r. sygn. II FSK 256/15; 14.02.2017 r. sygn. II FSK 2894/16; 04.01.2017 r. I FSK 864/15; 27.06.2017 r. sygn. I FSK 2195/15.

W opinii NSA wyrażonej w wyroku z 27.06.2017 r. sygn. I FSK 1459/15, samo w sobie dokonanie wykładni przepisu prawa, wynikiem której jest uznanie, że podatnika obciąża określona danina (podatek) nie jest jednak równoznaczne z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*. Innymi słowy, nie każda niekorzystna dla podatnika wykładnia przepisu prawa podatkowego narusza tę zasadę. Do naruszenia zasady *in dubio pro tributario* dochodzi wtedy, gdy spośród możliwych wariantów interpretacji danego przepisu wybierany jest wariant niekorzystny dla podatnika[38].

Z kolei w wyroku z 21.06.2017 r. sygn. I GSK 276/17, NSA uznał, że zasada *in dubio pro tributario* ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Konieczne jest przy tym wskazanie przepisu prawa, który wątpliwości takie budzi[39].

W ramach wyroku z 21.04.2017 r. sygn. II FSK 855/15, NSA stwierdził, że przepisy dotyczące wyłączeń i zwolnień podatkowych, stanowiące odstępstwo od zasady powszechnego opodatkowania, należy interpretować ściśle i zgodnie z ich literalnym brzmieniem, co jednak nie oznacza, że dopuszczalna w tym zakresie jest wykładnia zawężająca. Dokonując wykładni zawężającej na niekorzyść strony narusza się zasadę *in dubio pro tributario*.

Jeżeli orzecznictwo sądowoadministracyjne, nawet mimo początkowych różnic poglądów, wypracowało zasadniczo akceptowany kierunek wykładni określonego przepisu prawa podatkowego, nie można zasadnie twierdzić, że występują niedające się usunąć wątpliwości co do jego treści, nakazujące zastosowanie klauzuli unormowanej w art. 2a O.p. i rozstrzygnięcie tych wątpliwości na korzyść podatnika. Tak stwierdził NSA w wyroku z 20.04.2017 r. II FSK 153/17[40].

---

[38] Podobnie NSA w wyrokach z: 25.05.2017 r. sygn. II FSK 1025/15; 07.12.2016 r. sygn. II FSK 2098/16; 04.10.2016 r. sygn. II FSK 2906/14.

[39] Podobnie NSA w wyrokach z: 09.062017 r. sygn. I FSK 1271/15; 26.05.2017 r. sygn. I GSK 399/17; 21.06.2017 r. sygn. I GSK 276/17.

[40] Wydaje się jednak, że istnienie ugruntowanej linii orzeczniczej jest wtórne wobec możliwości zastosowania zasady *in dubio pro tributario* - jest jedynie dowodem na dokonanie pewnego wyboru interpretacyjnego, podejmowanego z przyczyn pragmatycznych (potrzeba ujednolicenia praktyki orzeczniczej).

Zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady *in dubio pro tributario* – propozycja rozstrzygnięcia istniejących problemów praktycznych

Fundamentem aksjologicznym, który uzasadnia treść zasady *in dubio pro tributario* są wartości i dobra konstytucyjnie chronione, w tym wolności i prawa ekonomiczne jednostki. Stosowanie zasady odwrotnej - *in dubio pro fisco* - godzi w zasadę demokratycznego państwa prawnego[41]. Jest tak dlatego, że pewności prawa oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa kładą szczególny nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika[42]. Istnienie zasady *in dubio pro tributario* jest oparte o założenie, że ustawy podatkowe powinny być napisane językiem dostatecznie precyzyjnym, pozwalającym na opodatkowanie adekwatne do zamierzenia ustawodawcy. W przypadku, gdy ustawodawca nie wypełni tego obowiązku to podatnik nie powinien ponosić z tego powodu odpowiedzialności (ryzyko nieprecyzyjności przepisów ponosi ustawodawca)[43]. Prawo podatkowe bowiem nie może zatem być swoistą pułapką dla podatników, a jego normy muszą być zrozumiałe[44].

Ze względu na to, że powszechną formą rozliczeń podatków w Polsce jest tzw. samoopodatkowanie, realizowane poprzez składanie deklaracji i informacji podatkowych przez podatnika to deklarowany opis stanu faktycznego oraz jego kwalifikacja normatywna powinna korzystać z domniemania prawidłowości.

Jako wstęp do bardziej szczegółowych rozważań należy przyjąć hipotezę, że treść art. 2a O.p. nie wyczerpuje normatywnej treści zasady *in dubio pro tributario.* Inaczej formułując myśl, wprowadzenie wskazanego przepisu nie powinno zmienić normatywnego znaczenia tej zasady, która została do tej pory przyjęta w orzecznictwie. Zasada ta oprócz podstawy prawnej wynikające z art. 2a O.p., jest przede wszystkim konsekwencją logiczno-aksjologiczną (co jest rezultatem wynikania zasad) szczególnych zasad postępowania podatkowego: zasady prowadzenia postępowania w sposób

[41] Uchwała TK z 26.04.1994 r. sygn. W 11/93, OTK 1994/1 poz. 22.
[42] A. Gomułowicz, Glosa do uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. I FPS 2/08, Orzecznictwo Sądów Powszechnych, 2009/4, s.47.
[43] Szerzej na ten temat: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104-107. Na marginesie należy podkreślić, że zasada *in dubio pro tributario* nie wyznacza bezpośrednio wzorca zachowań, a umożliwiają rekonstrukcję wzorców zachowań norm-reguł. Intencją prawodawcy jest wskazanie wartości, a nie sformułowanie konkretnego i działającego samodzielnie wzoru zachowań.
[44] Wyrok NSA z 06.06.1997 r. sygn. III SA 700/97.

budzący zaufanie do organów podatkowych, zasady prawdy obiektywnej, czy też zasady swobodnej oceny dowodów (jako wyznaczników aksjologicznych preferencji na gruncie prawa podatkowego); oraz generalnych zasad konstytucyjnych: demokratycznego państwa prawa, ustawowej regulacji opodatkowania, określoności opodatkowania oraz zasady *in dubio pro libertate*[45].

Przyjęcie powyższego, umożliwi w ocenie autora rozstrzygnięcie najbardziej kontrowersyjnych kwestii związanych z wprowadzeniem art. 2a O.p.

Prawo wynikające z zasady *in dubio pro tributario* przysługuje nie tylko podatnikom (co wynika z literalnego brzmienia art. 2a O.p.), ale każdemu, którego prawa lub obowiązki są nadane lub nałożone przez prawo daninowe. W ocenie autora nie ma aksjologicznych podstaw do zawężenia zastosowania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do podatników. Organy skarbowe powinny zatem respektować tę zasadę zarówno wobec podatników, jak i płatników, inkasentów i innych stron postępowania podatkowego[46].

Zakres przedmiotowy tej zasady obejmuje również wątpliwość w zakresie stanu faktycznego sprawy. To stan faktyczny sprawy jest równorzędną podstawą stosowania prawa podatkowego - ustalenie stanu faktycznego w prawie podatkowym ma służyć zastosowaniu normy materialnej[47]. Nie ulega zatem wątpliwości, że i w tym zakresie podatnikowi oraz innej stronie postępowania powinno przysługiwać prawo skorelowane z obowiązkiem organu skarbowego do ustalenia stanu faktycznego na podstawie udowodnionych okoliczności, a wszelkie wątpliwości nie dające się usunąć na podstawie zebranego materiału dowodowego powinny być rozwiązywane z korzyścią na rzecz strony postępowania[48]. Przyjmuje

[45] Przy czym, konieczność wyodrębnienia zasady *in dubio pro tributario* wynika przede wszystkim ze względu na dostosowanie aksjologicznych założeń systemu do specyfika prawa podatkowego.
[46] Co pośrednio potwierdza wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z 29.12.2015 r. sygn. PK4.8022.44.2015.
[47] A. Mariański, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2004/3, s. 32 i 33.
[48] Często w tym zakresie można spotkać odwołanie do analogii w odniesieniu do zasady domniemania niewinności, w szczególności odnosząc tę zasadę do domniemania prawdziwości deklaracji podatkowej – A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario w prawie podatkowym* [w:] Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, wydanie elektroniczne. Przyjmuje się, że uzupełnieniem domniemania niewinności jest zasada *in dubio pro reo*, do której wprost nawiązuje zasada *in dubio pro tributario* – te zaś, jak się wydaje, są konsekwencją (uszczegółowieniem) zasady *in dubio pro libertate*, która nakazuje w razie wątpliwości rozstrzygać na korzyść wolności.

się również, że postępowanie podatkowe jest rodzajem administracyjnego postępowania szczególnego[49]. Zgodnie z art. 81a § 1 kodeksy postępowania administracyjnego, jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony. Wydaje się niezasadne przyjęcie hipotezy kwestionującej stosowanie w ramach postępowania podatkowego zasady *in dubio pro tributario* w zakresie rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy, w sytuacji, gdy tego rodzaju rozwiązanie wprost wynika z zasad procedury administracyjnej[50].

Zasada *in dubio pro tributario* powinna być brana pod uwagę przy dokonywaniu wykładni *sensu stricto* (obejmującej dyrektywy wykładni językowej, systemowej lub funkcjonalnej), jak również przy wykładni *sensu largo* (stosując reguły inferencyjne lub kolizyjne). W konsekwencji zasada *in dubio pro tributario* powinna stanowić argument interpretacyjny zarówno w przypadku ustalania znaczenia przepisu prawnego (tj. przy konstrukcji treści normy prawnej, odstąpienia od jednoznacznego rezultatu wykładni językowej), przy rozstrzyganiu kolizji (zarówno w zakresie niespójności prawa, czy konfliktów intertemporalnych), jak i rozstrzygania dylematów inferencyjnych (np. w przypadku możliwości zastosowania analogii)[51].

Nie ma uzasadnionych podstaw aby ograniczać możliwość zastosowania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni przepisów nakładających obowiązki o charakterze podatkowym. Zgodnie z art. 2a O.p. zasada ma zastosowanie w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego, które są zdefiniowane art. 3 pkt 2 O.p. – a zatem do wszelkich regulacji bezpośrednio oddziałujących na sferę praw i obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

---

[49] L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa* …, s. 270.

[50] Objęcie zakresem zastosowania zasady *in dubio pro tributario* również wątpliwości co do stanu faktycznego było do tej pory akceptowane w doktrynie – np. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104; A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. I, Przegląd Podatkowy, 2009/8, s. 22-27. Por. Ł. Dubiński, *Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 5/2016, cz. 1, s. 23.

[51] Por. A. Mariański, Glosa do wyroku NSA z 27.02.2003, sygn. III SA 1330/01, Orzecznictwo Sądów Powszechnych 2004/9, s. 478.

Zasada *in dubio pro tributario* nie ma charakteru absolutnego. Omawiana zasada niekoniecznie ma w każdej sytuacji charakter konkluzywnym (absolutny) i przynajmniej potencjalnie mogą zaistnieć okoliczności, w których nie będzie ona zastosowana (podlega zatem ograniczeniom i niepowiązanym relacjom warunkowej preferencji)[52]. Warto jednak podkreślić, że ograniczenie zasady *in dubio pro tributario* nie powinno być opierane jedynie na potrzebach interesu publicznego. Potencjalny konflikt w tym zakresie rozstrzyga właśnie ta zasada.

Podsumowanie

Zasady prawa są istotnym elementem kultury prawnej i podstawą budowania konstytucyjności prawa, której wyrazem są nie tylko teksty prawne, ale i metody ich interpretacji, szeroko rozumiane sposoby wnioskowań dokonywanych na ich podstawie. Budowanie kultury prawnej może, a nawet powinno być ukierunkowane przez prawodawcę. Dążąc bowiem do urzeczywistnienia założeń aksjologicznych systemu, czy też węziej w ramach prawa podatkowego oraz biorąc pod uwagę powszechny formalizm w zakresie tej subgałęzi prawa, prawodawca powinien zapewniać mechanizmy stanowiące podparcie instytucjonalne zasad prawa oraz dążyć do ich skutecznego egzekwowania (przede wszystkim przez urzędników Krajowej Administracji Skarbowej). Każde przesądzenie o zasadniczym znaczeniu normy przy braku udziału prawodawcy powoduje, że zasada taka ma słabszą pozycję w ramach interpretacji niż zasady, które są w jakimś kontekście związane z obowiązującymi przepisami prawnymi[53]. Treść przepisu prawa zapewnia w tej sytuacji oprócz wyraźnego potwierdzenia aksjologii przyjętej dla prawa podatkowego, również wyraźny kontekst treściowy, który oczywiście później będzie podlegać wykładni odwołującej się do

[52] Generalnie można wyobrazić sobie konflikt zasady *in dubio pro tributario* np. z zasadą równości, czy też pewnością prawa. Konieczność ważenia zasad może mieć również miejsce w przypadku wykładni ulg podatkowych. Inny polem ewentualnego konfliktu zasad może być zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikani opodatkowania (wykorzystanie nieprecyzyjnego przepisu). Konflikt ten może wystąpić już na gruncie dokonywania wykładni systemowej, przy ocenie przez podmiot stosujący prawo podatkowe istnienia bądź nie wątpliwości co do znaczenia przepisu prawnego - zob. uchwała NSA z 22.06.2011 r. sygn. I GPS 1/11.

[53] Przyjmuje się również, że im bardziej przedmiot regulacji zależy od politycznoprawnej koncepcji zakresu i sposobu ingerencji państwa, tym bardziej poszukiwanie zasad musi być powiązane z aktami podstawowymi dla danego typu regulacji – zob. L. Leszczyński, *Wykładnia systemowa …,* op. cit., s. 270.

dyrektyw systemowo-aksjologicznych (na które oprócz powiązań systemowych nakłada się treść powiązań aksjologicznych).

W tym kontekście należy zgodzić się z TK, który we wspomnianym wcześniej wyroku z 13.12.2017 r. stwierdził, zasada *in dubio pro tributario* że nie spełnia w praktyce swojej roli. Wynika to poniekąd z treść art. 2a O.p., która powoduje szereg wątpliwości praktycznych. Rozwiązaniem dla tych problemów jest odczytanie treści normatywnej zasady *in dubio pro tributario* poprzez odwołanie się do jej źródeł (w kontekście wykładni systemowej oraz aksjologicznej stanowiącej podstawę ustalenia treści zasad prawa), które należy upatrywać, oprócz wskazanego przepisu O.p., w bardziej ogólnych zasadach prawa podatkowego, administracyjnego, a przede wszystkim zasadach konstytucyjnych.

SUMMARY

Appling of in dubio pro tributario principle after 01. 01.2016

One of the fundamental elements of the legal order are the rules of law. Recognizing their importance, the Polish legislator seeks to reflect them literally in legal regulations. Bringing this approach to life, from 01.01.2016, art. 2a of the Tax Statute, which is intended to incorporate in the legal provision the content of the principle of resolving doubts in favor of the taxpayer (in dubio pro tributario). However, it remains debatable what the normative content of this principle is and whether it has been modified due to the introduction of the indicated legal provision (compared to its content adopted in case-law before the introduction of Article 2a of the Tax Statute). The author in the article undertakes an attempt to mark the content of the discussed principle in the light of current case law.

Key words: principle of law, in dubio pro tributario principle, sources of law's principles

Słowa kluczowe: zasada prawa, zasada *in dubio pro tributario,* źródło zasad prawa

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM JAKO FORMA GWARANCJI PROCESOWYCH PODATNIKA

IRENEUSZ LEDZION*

SPIS TREŚCI

Uwagi wstępne 229
Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne 230
Inkwizycyjność postępowania podatkowego a gwarancje procesowe strony. 233
Zasada czynnego udziału strony w kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego 237
Zasada czynnego udziału strony w procesie gromadzenia materiału dowodowego 239
Zasada czynnego udziału strony a prawo do uczestniczenia w czynnościach dowodowych 240
Zasada czynnego udziału strony a prawo do składania wniosków dowodowych 245
Zasada czynnego udziału strony a prawo do wypowiedzenia się w zakresie okoliczności faktycznych 249
Zasada czynnego udziału strony a prawo do zapoznania się z dowodami przed wydaniem decyzji 250
Zakończenie 253

UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem artykułu są gwarancje procesowe wynikające z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Postępowanie podatkowe oparte jest na braku równości stron postępowania, co daje przewagę organowi prowadzącemu

* Ireneusz Ledzion, doktorant w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: ireneusz.ledzion@gmail.com.

postępowanie nad podatnikiem. Rolą zasad ogólnych - w szczególności zasady czynnego udziału strony w postępowaniu – jest konkretyzowanie obowiązków organu podatkowego oraz umożliwienie podatnikowi skorzystania z przysługujących mu praw. Prawo procesowe pełni w tym zakresie funkcję ochronną, która przejawia się w systemie prewencyjnych i represyjnych gwarancji praworządności działania organów administracji publicznej.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE JAKO SZCZEGÓLNE POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

Postępowanie podatkowe zostało ujęte w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[1] (art. 120 – 271). Przez jurysdykcyjne postępowanie podatkowe[2] należy rozumieć regulowane przez prawo czynności podejmowane przez organy podatkowe oraz inne podmioty postępowania w formie decyzji podatkowych, jak również czynności podejmowane w celu ich weryfikacji[3].

Jurysdykcyjne postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym[4], niezależnie od przyjętego przez ustawodawcę sposobu jego unormowania oraz metody - czy to za pomocą odrębnego aktu, czy też na drodze szczególnej procedury normatywnej określonej przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego[5].

---

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późniejszymi zmianami); dalej: „O.p."

[2] B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa* [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 59 – 60.

[3] M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie., red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 329 i n.

[4] J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postepowania administracyjnego*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, *Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego* [w:] C. Martysz, A. Matan (red.) *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym,* Kraków 2005, s. 39 – 54.

[5] C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość*, [w:] Studia nad Ordynacją podatkową, red. B. Brzeziński i C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 15; J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 3, s. 4.

Prawo podatkowe, jako odrębna gałąź prawa[6], wykazuje istotne związki z prawem administracyjnym. Wspólną cechą obu tych dziedzin jest administracyjnoprawna forma działania, a także wzorce, na których oparto regulacje proceduralne[7]. Bliskie związki prawa podatkowego z prawem administracyjnym występują w przypadku ustalenia wymiaru i poboru należności podatkowych, z uwagi na fakt, że postępowanie podatkowe należy do rodziny procedur administracyjnych, co z kolei umożliwia wykorzystanie dorobku doktryny procesu administracyjnego dla specyfiki jurysdykcyjnego postępowania podatkowego[8].

Celem procedury podatkowej jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej poprzez wydanie indywidualnego aktu administracyjnego[9]. W prawie administracyjnym pojęcie „sprawy" używane jest w wielu znaczeniach[10]. Najczęściej pojęciem tym określany jest przedmiot administracyjnego postępowania jurysdykcyjnego[11]. Znaczenie pojęcia „sprawa administracyjna" związane jest niekiedy z pojęciem stosunku prawnego - w kontekście zakresowym stosunek prawny zachodzi wtedy, gdy „prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego"[12]. W piśmiennictwie podkreśla się, że stosunki administracyjnoprawne mogą powstawać wcześniej niż nastąpi działanie organu administracyjnego konkretyzujące uprawnienia i obowiązki stron tego stosunku a jako przykład wskazuje się skuteczność ustanowienia pełnomocnika w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, czy ewentualnie w toku postępowania podatkowego, które wszczęte zostanie po

[6] W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* [w:] Konstytucja. Ustrój. System Finansowy Państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 397–407; por. A. Kucharski, Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, z. 3, s. 9-26.

[7] E. Feret, *Decyzja administracyjna podstawową formą rozstrzygania indywidualnych spraw administracyjnych – rozważania na przykładzie decyzji podatkowych* [w:] E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczyca (red.), Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej, Kraków 1999, s. 286.

[8] J. Borkowski, *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego [w:] Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, red. W. Miemiec, Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego,* [w:] Studia nad Ordynacją podatkową, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 33.

[9] D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 20-21.

[10] G. Krawiec, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego,* Sosnowiec 2007, s. 41.

[11] T. Kiełkowski*, Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 11.

[12] F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1964/19, Prawo XII, s. 45.

zakończeniu kontroli podatkowej lub w które przekształci się kontrola celno-skarbowa[13].

W ramach stosunków administracyjnoprawnych administracja publiczna upoważniona jest do jednostronnego nakładania obowiązków lub nadawania uprawnień określonym podmiotom, które z kolei mogą domagać się od administracji określonych rozstrzygnięć dotyczących sfery ich uprawnień lub obowiązków[14]. Sprawę administracyjną w tym znaczeniu stanowi przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego, którymi są organ administracyjny i indywidualny podmiot[15]. Tak rozumiana sprawa administracyjna staje się przedmiotem postępowania jurysdykcyjnego z chwilą wszczęcia postępowania z urzędu przez organ administracji lub też z chwilą złożenia żądania wszczęcia postępowania przez ten podmiot[16].

Podsumowując tę część rozważań należy zauważyć, że przedmiot postępowania podatkowego stanowi zawsze indywidualna sprawa, tzn. sprawa dotycząca konkretnej osoby i konkretnej sytuacji[17]. Geneza każdej sprawy mogącej być przedmiotem postępowania immanentnie związana jest ze specyficznym obowiązywaniem norm prawa materialnego oraz swoistym sposobem uwalniania ich mocy wiążącej w odniesieniu do indywidualnie oznaczonego podmiotu[18]. Sprawa powstaje zatem z chwilą ziszczenia się przesłanek faktycznych zawartych w hipotezie normy prawnej stanowiącej o powinności zastosowania normy przedmiotowej przez rozstrzygnięcie o określonych uprawnieniach lub obowiązkach za pomocą określonego aktu[19]. Z kolei postępowanie podatkowe normuje działalność organów administracji podatkowej w jakim zmierza do wydania decyzji podatkowej[20]. Za pomocą decyzji administracyjnej

[13] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 351-352.
[14] J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 95–96.
[15] T. Woś, *Pojęcie „sprawy" w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis No. 1022, Prawo CLVIII, Wrocław 1990, s. 329–335.
[16] D. Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*., Przegląd Podatkowy, 2017, nr 8. s. 16 – 17.
[17] J.P. Tarno, J. Wyporska, *Gwarancje procesowe strony w sądowoadministracyjnym postępowaniu uproszczonym* [w:] Jednostka w demokratycznym państwie prawa, red. J. Filipek, Bielsko – Biała 2003, s. 683.
[18] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania…,* op. cit., s. 351-352.
[19] T. Kiełkowski, Sprawa…, op. cit., s. 33.
[20] P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych* [w:] *System Prawa Finansowego,* t. 3, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 712.

organ administracji publicznej orzeka autorytatywnie, że określona norma prawna znajduje zastosowanie w danym stanie faktycznym[21]. Z tego względu potrzeba ustanowienia przepisów proceduralnych szczególnie aktualna jest w dziedzinach prawa silnie ingerujących w podstawowe prawa i wolności obywatelskie – taką dziedziną jest niewątpliwie prawo podatkowe[22].

INKWIZYCYJNOŚĆ POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A GWARANCJE PROCESOWE STRONY.

Postępowanie podatkowe – analogicznie jak ogólne postępowanie administracyjne – oparte jest na władztwie administracyjnym, czyli nierównorzędności podmiotów stosunku podatkowoprawnego[23]. Oznacza to, że prawo podatkowe przyznaje jednemu z uczestników tego stosunku (organowi podatkowemu) uprawnienie do orzekania, a tym samym przesądzania o sprawie w sposób wiążący względem podatnika (dłużnika podatkowego) poprzez możliwość jednostronnego, władczego decydowania o sferze prawnej tego podmiotu[24]. W związku z tym powstaje stosunek prawny oparty na nie równorzędności podmiotów (stosunek nadrzędności) i pojawia się władztwo (*imperium*) dysponenta, czyli organu administracji publicznej[25]. Innymi słowy ustawodawca nadał procedurze podatkowej charakter inkwizycyjny[26], przez co władczy charakter postępowań podatkowych w znacznym stopniu daje przewagę organowi prowadzącemu postępowanie w imieniu wierzyciela podatkowego (państwa, samorządu terytorialnego) w stosunku do podatnika (dłużnika podatkowego)[27]. Tym samym, postępowanie podatkowe nie jest modelowym postępowaniem

[21] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe,* Warszawa 2016, s. 496.
[22] D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Prawa Publicznego 2/2011, s. 57.
[23] W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, i in., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 93.
[24] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 czerwca 2013 r. sygn. akt I SA/Gd 605/13, CBOSA.
[25] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015 r. sygn. akt I SA/Po 124/15, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 stycznia 2009 r. sygn. akt III SA/Gl 305/08, CBOSA.
[26] Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/Sz 1064/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r. sygn. akt I FSK 919/15, CBOSA.
[27] Wyroki NSA z dnia 26 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1842-3/08, CBOSA.

kontradyktoryjnym[28], w którym uczestniczą dwa równe sobie podmioty, lecz ma charakter inkwizycyjny[29].

Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym bezpośrednio związane są ze stroną postępowania. Stosownie do art. 133 § 1 O.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego[30] się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. W świetle natomiast art. 133 § 2 O.p. stroną w postępowaniu może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Istotnym elementem definicji strony jest interes prawny. O tym, czy i kto posiada interes prawny można orzec wyłącznie na podstawie analizy właściwych norm materialnoprawnych[31]. W judykaturze interes prawny definiowany jest jako interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z nim i chroniony przez to prawo[32]. Interes prawny powinien przy tym opierać się na konkretnej normie prawa materialnego ustanawiającego prawa i obowiązki[33]. Z tego względu status strony postępowania ma

[28] J. Jaśkiewicz, *Poznanie faktów w postępowaniu cywilnym,* publikacja elektroniczna, Lex/el, [dostęp: 19.12.2017 r.].

[29] B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 4 listopada 1993 r. sygn. akt III SA 2763/02, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 4, s. 320 i nast.; B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 5, s. 59; B. Brzeziński, M. Masternak, *Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 5, s. 45; D. Strzelec, *Kilka uwag o inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Z. Ofiarski (red.), Szczecin 2014, s. 551 i nast.; I. Nowak, *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 184 i nast.

[30] Przez organy podatkowe rozumieć należy wszelkie organy władzy publicznej, mające na podstawie przepisów prawa kompetencje do badania i określania danin publicznych. Zob. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 27.

[31] Wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I GSK 662/15, CBOSA; z dnia 23 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 4064/14, CBOSA; z dnia 30 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 795/13; z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2739/13, CBOSA.

[32] Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r. sygn. akt I FSK 1071/15, CBOSA.

[33] Wyroki NSA: z dnia 11 września 2015 r. sygn. akt II FSK 2053/13, CBOSA; z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 643/13, CBOSA; z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 742/12, CBOSA; z dnia 12 grudnia 2012 r. sygn. akt I FSK 279/12, CBOSA; z dnia 22 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1809/06, CBOSA.

tylko ten podmiot, którego własny interes prawny (obowiązek lub uprawnienie) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym[34].

Wobec inkwizycyjnego charakteru postępowania podatkowego prawodawca dążąc do zachowania minimalnej równowagi wprowadził, mające charakter normatywny, zasady ogólne, w tym m.in. zasadę czynnego udział strony w postępowaniu[35]. Należy bowiem zaznaczyć, że prawo procesowe, służące realizacji prawa materialnego ma zasadniczo za zadanie stworzyć gwarancje w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej, bez określenia której nie jest możliwe prawidłowe zastosowanie normy prawa materialnego[36].

W świetle standardów demokratycznego państwa prawnego i zasady praworządności przepisy proceduralne pełnią dla strony postępowania funkcje ochronne (gwarancyjne). Z tego też względu w konstrukcji zasad ogólnych, szczególnie w modelu postępowania o charakterze inkwizycyjnym, z punktu widzenia ochrony praw podatnika kwestie gwarancji procesowych strony postępowania nabierają pierwszorzędnego znaczenia[37]

W postępowaniu podatkowym, podobnie jak w przypadku sądowej kontroli działań organów administracji publicznej, wyróżnić można gwarancje o charakterze prewencyjnym oraz represyjnym[38]. Przez gwarancje o charakterze prewencyjnym rozumieć należy zespół norm prawa procesowego stanowiący ogół nakazów i zakazów przeznaczonych dla organu oraz stron, mających na celu zebranie i opracowanie materiału dowodowego w sposób maksymalnie dokładny i prawidłowy[39]. Gwarancjami prewencyjnymi postępowania są gwarancje związane ze stworzeniem warunków dla dokonania ustaleń faktycznych zgodnych z rzeczywistością, bez których nie jest możliwe zastosowanie określonej normy materialnej, jak również zapewniające stronie czynnego udziału w czynnościach postępowania a także gwarantujące stronie dwuinstancyjność

[34] Wyroki NSA: z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3146/14, CBOSA; z dnia 5 maja 2016 r., sygn. akt I FSK 1764-6/14; CBOSA; z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1349/14; CBOSA.
[35] I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej – cz. I*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 4, s. 19.
[36] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 17.
[37] Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2000, nr 1 s. 17.
[38] Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2006 r. sygn. akt II FSK 1408/15, CBOSA.
[39] D. Strzelec, *Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2007 nr 7, s. 26-30.

postępowania[40]. Z kolei gwarancje o charakterze represyjnym związane są z instytucją kontroli rozstrzygnięć podejmowanych w toku postępowania podatkowego i służą zabezpieczeniu prawa procesowego[41]. Na system gwarancji represyjnych składają się środki zaskarżenia i środki nadzoru[42]. Środki te znajdują zastosowanie w momencie, gdy gwarancje prewencyjne okazały się niewystarczające (np. nie zostały we właściwy sposób zrealizowane), jak również w sytuacji, gdy mimo zachowania norm procesowych o charakterze prewencyjnym (np. na skutek zmiany obiektywnej rzeczywistości) wydana decyzja okazuje się błędna w odniesieniu do obiektywnej rzeczywistości[43]. Polegać one mogą na zagwarantowaniu stronie możliwości weryfikacji podatkowych decyzji ostatecznych jak i decyzji nieostatecznych oraz wprowadzeniu sądowej kontroli decyzji podatkowych[44].

Podsumowując powyższe rozważania podkreślić należy, że gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym pełnią funkcję ochronną, urzeczywistnianą za pomocą zasad ogólnych postępowania[45]. Z zasad ogólnych postępowania płyną natomiast określone wskazówki interpretacyjne istotne dla wykładni przepisów proceduralnych[46]. Na uwagę w omawianym aspekcie zasługuje szeroko rozwinięty system gwarancji represyjnych, mających na celu wyeliminowanie z obrotu prawnego wadliwych rozstrzygnięć[47]. Jednocześnie, weryfikacja określonego rozstrzygnięcia może nastąpić za pomocą konkurencyjnych gwarancji represyjnych, tzn. przy wykorzystaniu nadzwyczajnych trybów postępowania lub na drodze postępowania

[40] D. Strzelec, *Gwarancje*..., op. cit., s. 61
[41] D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 52-53.
[42] L. Żukowski, *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1985, s. 63.
[43] B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania*, Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo CXII, 1985, s. 99.
[44] S. Jędrzejewski, *Zagadnienie trwałości decyzji administracyjnej*, Państwo i Prawo 1972, z. 7, s. 63 i 64; B. Jaworska – Dembska, *O podstawach do wznowienia postępowania administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, zeszyt 106, Łódź 1974, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego „Prawo", nr 106/1974, s. 83; J. Jendrośka, Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych, Acta Universitatis Wratislaviensis No 446, Prawo LXXVIII, Wrocław 1978, s. 93. Z. Czeszejko – Sochacki, *Wznowienie postępowania jako skutek pośredni orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo" 2000, nr 2, s. 25; E. Klat – Górska, L. Klat – Wertelecka, *Odmowa wznowienia postępowania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny" 2006, nr 7-8, s. 123
[45] Zob. Z. Kmieciak, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, Państwo i Prawo 1994, nr 10, s. 62.
[46] B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym*, Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Gronowskiemu, pod red. W. Koniecznego, Warszawa 2004, s. 113.
[47] B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 37 i n.

sądowoadministracyjnego[48]. Wybór określonej drogi weryfikacji uzależniony jest od podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi do sądu administracyjnego[49]. Warto jednak zwrócić uwagę, że, mimo iż owa konkurencyjność występuje jedynie w określonych granicach (możliwość weryfikacji rozstrzygnięcia zasadniczo jest wyłączona na rzecz drogi administracyjnej) tym niemniej drogi te wzajemnie się uzupełniają, tworząc spójny system gwarancji represyjnych oraz składając się na realizację zasady demokratycznego państwa prawnego[50].

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W KATEGORII ZASAD OGÓLNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Mówiąc o zasadach ogólnych prawa podatkowego w pierwszej kolejności należy odwołać się do ogólnych zasad prawa pozytywnego, rozumianych jako normy lub konsekwencje norm systemu prawa albo reguły będące postulatami systemu prawa[51]. To właśnie z norm zawartych w prawie pozytywnym wynikają bowiem zasady prawa podatkowego[52]. W tym znaczeniu zasady prawa podatkowego mogą wynikać z norm prawa pozytywnego w sposób bezpośredni, mogą zostać ustalone poprzez zastosowanie odpowiedniej wykładni oraz mogą również stanowić logiczną konsekwencję pewnej grupy norm wynikających bezpośrednio z przepisów prawa[53].

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wyrażona została *expressis verbis* w art. 123 O.p. Zarówno w piśmiennictwie[54] jak i w orzecznictwie z

[48] D. Strzelec, *Naruszenia* … op. cit., s. 53.
[49] B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2001, s. 269.
[50] B. Adamiak, *Uwagi o roli nadzwyczajnych trybów postepowania administracyjnego*, Casus 2002, nr 25 s. 7.
[51] J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa"*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, Z. 42, Łódź 1965, s.18.
[52] J. Wróblewski, Prawo… op. cit., s. 19.
[53] Zob. A. Mariański , *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa ,* Monitor Podatkowy nr 5/2003 s. 10.; por. B. Brzeziński , *Rozstrzyganie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] *Ex iniuria non oritus ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego,* A. Gomułowicz (red.), J. Małecki, Poznań 2003, s. 252; B. Brzeziński , W. Nykiel *Zasady ogólne prawa podatkowego,* Przegląd Podatkowy 2002 nr 3, s. 9-11
[54] A. Kabat, *Komentarz do art. 123 ustawy* – Ordynacja podatkowa [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017*, s. 888; S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* L. Etel (red.), R. Dowgier, i i., Warszawa 2017, s. 846; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 123*

zakresu spraw podatkowych[55] zasada ta uznawana jest za jedną z naczelnych reguł postępowania podatkowego. W art 123 O.p. ustawodawca nałożył na organy podatkowe dwa zasadnicze obowiązki: po pierwsze, zapewnienie czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania podatkowego; po drugie zaś, umożliwienie wypowiedzenia się stronie co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji[56].

Zasada czynnego udziału strony obejmuje swoim zakresem wszystkie fazy procedury podatkowej, której celem jest zredukowanie wynikającego z inkwizycyjnego charakteru procesu podatkowego ryzyka zapadnięcia w sprawie rozstrzygnięcia, z punktu widzenia podatnika, arbitralnego, wydanego w następstwie procesu dla strony zaocznej bez poznania przez organy refleksji strony co do treści, jak i sposobu przeprowadzenia, stanowiąc tym samym podstawową gwarancję wpływania na bieg postępowania i podjęcia obrony przez stronę w postępowaniu podatkowym[57]. W piśmiennictwie podkreśla się ponadto, iż „zasada czynnego udziału strony w postępowaniu została wprowadzona w celu eliminacji wielu negatywnych skutków procesu inkwizycyjnego. Bez tej zasady strona byłaby rzeczywiście nie podmiotem, lecz przedmiotem toczącego się postępowania”[58]. W praktyce dzięki omawianej zasadzie strona ma realny wpływ na przebieg postępowania oraz bierze czynny udział w kształtowaniu rozstrzygnięcia – ma dzięki temu szerszą możliwość obrony swoich interesów[59].

W konkluzji można stwierdzić że konieczność wprowadzenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu do porządku prawnego spowodowana została brakiem kontradyktoryjnego charakteru postępowania podatkowego, której *ratio legis* stanowi gwarancję realizacji zasad odnoszących się do gromadzenia materiału dowodowego

---

ustawy – Ordynacja podatkowa [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 724; B. Adamiak*, Komentarz do art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] B. Adamiak, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Wrocław 2017, s.754-755.

[55] Wyroki NSA: z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1500/14, CBOSA; z dnia 21 marca 2014 r., I FSK 2173/14, z dnia z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1753/06, CBOSA. wyrok NSA z 19 grudnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1242/06, CBOSA.

[56] M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 18.

[57] Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 października 2008 r. sygn. akt I SA/Go 283/08, Lex nr 501342; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2012 r. sygn. akt III SA/Wa 955/12, CBOSA.

[58] M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 24.

[59] A. Nowak-Piechta*, Zasada zapewnienia czynnego udziału stronom* [w:] A. Mariański (red.), Ł. Chmielecki, i in., *Ordynacja podatkowa 2017*. *Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 277-278.

przez organ podatkowy[60]. Z tego względu, w konstrukcji zasad ogólnych, szczególnie w modelu postępowania o charakterze inkwizycyjnym następuje akcentowanie obowiązków, które spoczywają na organach prowadzących postępowanie z uwzględnieniem gwarancji procesowych związanych z uprawieniem strony do wzięcia czynnego udziału w toku postępowania[61]. Tym samym zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym pełni dla tego podmiotu postępowania określone gwarancje procesowe o charakterze prewencyjnym, pozostając w ścisłym związku z procesem gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy[62].

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W PROCESIE GROMADZENIA MATERIAŁU DOWODOWEGO

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, na etapie gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy, znajduje swoje dalsze rozwinięcie w wielu przepisach proceduralnych odnoszących się do poszczególnych etapów postępowania[63]. Na uwagę zasługują w tym zakresie przepisy dotyczące wszczęcia postępowania, przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, fazy pomiędzy zakończeniem postępowania wyjaśniającego a wydaniem decyzji w sprawie w danej instancji, czy też udostępnianiu akt sprawy[64]. Wypada zaznaczyć, że jak wskazuje nazwa omawianej zasady, strona nie jest zobligowana do aktywnego uczestnictwa w postępowaniu, a jej czynny udział uzależniony jest od jej woli[65].

Najważniejsze gwarancje procesowe dla strony postępowania zawarte są w regulacjach dotyczących postępowania dowodowego[66]. Zaliczyć do nich należy w szczególności[67]:

---

[60] D. Strzelec, Dowody…, op. cit., s. 139; passim; I. Nowak, *Gromadzenie materiału dowodowego przez organy podatkowe*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2010, nr 2, s. 31 i nast.
[61] A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011,; *Podatnik w postępowaniu podatkowym* tenże (red.),, Warszawa 2006, s. 185 i nast.
[62] D. Strzelec, *Czynny udział…, op. cit.,* s. 26-30.
[63] D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym,* Warszawa 2009, s. 90.
[64] A. Nowak-Piechota, *Prawa i obowiązki w kontroli skarbowej i podatkowej* [w:] *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej* A. Mariański (red.), D. Jaszczak, i in., Warszawa 2014, s. 137-138.
[65] *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny,* B. Brzeziński (red.), i in., Gdańsk 2017, s. 672.
[66] D. Strzelec, *Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. Artykuł 200 Ordynacji – standardy stosowania*, Prawo i Podatki 2008, nr 5, s. 17.
[67] A. Kabat, *Komentarz do art. 123…, op. cit*., s. 889 -891; P. Pietrasz; *Komentarz do art. 123… op. cit*., s. 846-848; B. Adamiak, *Komentarz do art. 123* …, op. cit., s. 754-762.

– obowiązek zawiadamiania strony o podejmowanych czynnościach dowodowych: przesłuchania świadków, opinii biegłych, dokonywania oględzin w postępowaniu (art. 190 § 1 O.p.) i kontroli podatkowej (art. 289 O.p.) oraz prawo do uczestniczenia w tych czynnościach, w tym prawo strony do zadawania pytań świadkom i składania wyjaśnień (art. 190 § 2 O.p.);

– prawo strony do inicjowania wniosków dowodowych (art. 188 O.p.);

– prawo strony do składnia wyjaśnień i wypowiadania się w zakresie dowodów zgromadzonych w toku postępowania (art. 192 O.p.);

– prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (art. 200 O.p.).

Zasady ogólne postępowania muszą być przestrzegane przez organ w toku całego postępowania ponieważ to z nich wynikają przede wszystkim uprawnienia podatnika a w konsekwencji obowiązki dla organu podatkowego[68]. Warto przy tej okazji wspomnieć, że oprócz zasad zawartych w wyodrębnionej jednostce redakcyjnej ustawy (rozdział I działu IV Ordynacji podatkowej) z dalszych przepisów odnoszących się do postępowania dowodowego można wyinterpretować zasady określane niekiedy mianem tzw. zasad pomocniczych[69] występujących na gruncie procedury podatkowej, np. zasada swobodnej oceny dowodów (art. 191 O.p.) czy też zasada równej mocy dowodowej (art. 180 O.p. w zw. z art. 181 O.p.)[70]. Istotnego znaczenia nabierają również wprost niewyrażone w przepisach, lecz stanowiące wynik syntetyzacji istniejących rozwiązań prawnych, np. zasada bezpośredniości, która wpływa na stosowanie zasady czynnego udziału strony w postępowania - co do obowiązywania której, tak w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie podatkowym – istnieją rozbieżne poglądy[71].

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO UCZESTNICZENIA W CZYNNOŚCIACH DOWODOWYCH

[68] M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe…, op. cit.*, s. 7.
[69] J. Jendrośka, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Wrocław 2003, s. 32; J. Służewski, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1982, 44.
[70] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola…, op. cit.*, s. 266.
[71] Zob. D. Strzelec, *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych,* Monitor Podatkowy 2012, nr 10, s. 19-27.

Jedną z kluczowych gwarancji procesowych związanych z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu, jest prawo do uczestniczenia w czynnościach dokonywanych przez organ w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego[72]. Realizacji tego uprawnienia służą regulacje zawarte w art. 190 § 1 O.p. i art. 289 § 1 O.p. Stosownie do treści omawianych przepisów, organ podatkowy ma obowiązek zawiadomić stronę o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed przeprowadzeniem dowodu, a w przypadku kontroli podatkowej, przynamniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia.

Wokół treści zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków istnieje spór co do konieczności podawania danych personalnych przesłuchiwanych świadków w treści zawiadomienia[73]. Zdaniem organów podatkowych, z przepisów O.p. nie można wyprowadzić obowiązku podawania danych personalnych świadków w treści wezwania, zatem w ich ocenie podawanie w zawiadomieniu nazwisk przesłuchiwanych osób jest nieuprawnione[74]. Powyższe stanowisko jest dość kontrowersyjne[75], biorąc pod uwagę że zasada czynnego udziału strony w postępowaniu oznacza umożliwienie stronie lub jej pełnomocnikowi nie tylko samego udziału w przeprowadzeniu dowodu ze źródeł osobowych, ale i merytorycznego przygotowania się do aktywnego uczestnictwa w przeprowadzanej czynności[76]. Wniosek taki nasuwa się po dokonaniu analizy przepisów art. 190 § 1 oraz art. 289 § 1 w związku z art. 123 O.p., które to regulacje przyznają stronie uprawnienie do wzięcia czynnego udziału w postępowaniu.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu znajduje swoje dalsze rozwinięcie w art. 178 § 1 O.p., zgodnie z którym, strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń - również po zakończeniu

[72] M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, wyd. II, Warszawa 2016, s. 640.
[73] J. Obidowski, *Dowody ze źródeł osobowych* [w:] A. Mariański (red.), D. Jaszczak, i in., *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*, Warszawa 2014, s. 175.
[74] Zob. wyroki NSA: z dnia 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1764/07 CBOSA; z dnia 19 marca 2010 r., (sygn. akt II FSK 1369/08) CBOSA;, z dnia 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2167/09 CBOSA.
[75] D. Strzelec, *Dowody ..., op*. cit., s. 224.
[76] R. Pioterczak, *Czy organ podatkowy w zawiadomieniu o przesłuchaniu świadka ma obowiązek podania personaliów świadka,* Przegląd Podatkowy 2011, nr 9, s. 48.

postępowania[77]. Możliwość zapoznania się z aktami sprawy w świetle art. 178 O.p. jest uprawnieniem podatnika a nie jego obowiązkiem, przez co temu uprawnieniu odpowiada obowiązek organu podatkowego w postaci zapewnienia stronie skorzystania z możliwości przewidzianej przepisami prawa procesowego[78]. Umożliwienie stronie przeglądania akt jest czynnością materialno-techniczną organu podatkowego[79]. Zatem wniosek podatnika o udostępnienie akt podatkowych (zapoznanie z aktami) nie wymaga żadnego „rozpatrzenia" w rozumieniu art. 169 § 4 O.p – po prostu zasługuje on na uznanie[80]. Analogiczne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że przepis art. 178 § 1 O.p. rozumieć należy w ten sposób, iż na żądanie strony organ podatkowy ma obowiązek udostępnić jej akta sprawy w celu zapoznania się z nimi[81]. Zastrzec jednak należy, iż uprawnienie wynikające z art. 178 § 1 O.p. (prawo do przeglądania akt sprawy) jest uprawnieniem niezależnym od ustanowionego w art. 200 § 1 O.p. (prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego)[82]. Co więcej, należy pamiętać, że „w trybie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej mogą być ujawnione jedynie informacje zbiorcze o podatnikach, nie mogą być natomiast udzielane żadne informacje indywidualne"[83].

Skoro w toku postępowania podatkowego (kontroli podatkowej) organ zawiadamia stronę o terminie przeprowadzenia dowodu na co najmniej 7 dni (3 dni) przed jego przeprowadzeniem oznacza to, że w aktach sprawy muszą znajdować się wezwania świadków na przesłuchanie. Strona może zatem osobiście (lub za pośrednictwem ustanowionego w sprawie pełnomocnika) zapoznać się z danymi personalnymi świadków, w wyniku czynności przejrzenia akt w siedzibie organu podatkowego[84]. Brak nazwisk świadków na zawiadomieniach o terminie przesłuchania nie służy bowiem żadnemu ograniczeniu dostępu strony do nazwisk świadków, a w praktyce stwarza jedynie niepotrzebną uciążliwość dla strony lub jej pełnomocnika,

[77] I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej* – cz. II, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 5, s. 18.
[78] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt I SAB/Wr 24/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 maja 2004 r., sygn. akt FSK 54/04, CBOSA.
[79] Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 163/08, CBOSA.
[80] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1565/10, Lex nr 1127849.
[81] Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 247/05, CBOSA.
[82] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 1105/13, CBOSA.
[83] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt II SA/Po 123/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. akt I OSK 2129/13, CBOSA; także P. Szustakiewicz, Dostęp do akt postępowań administracyjnych i sądowych, Prawo i Środowisko 2013, nr 3, s. 132 i nast.
[84] J. Obidowski, Dowody…, op. cit., s. 175.

polegającą na konieczności osobistego udania się do siedziby organu podatkowego przed terminem przeprowadzenia dowodu ze źródeł osobowych[85]. Wgląd w akta sprawy przez stronę i tak odbywa się w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu[86]. *Ratio legis* tej instytucji wynika zapewne z faktu, iż ustawodawca dąży do zagwarantowania nienaruszalności i bezpieczeństwa akt, m.in. przed ich zniszczeniem, zgubieniem lub sfałszowaniem[87]. Pozyskiwanie z akt sprawy kopii dokumentów może polegać przykładowo na ich sporządzeniu przez stronę w obecności pracownika organu albo wykonanie ich samodzielnie przez pracownika organu i przekazaniu jej stronie[88]. *A contrario*, akta sprawy nie mogą być wynoszone z lokalu organu podatkowego[89].

Przedstawione powyżej rozważania winny skłaniać organy podatkowe do refleksji na temat konieczności informowania strony w treści wezwania o danych personalnych wezwanych na przesłuchanie świadków, kierując się zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu[90]. Brak przepisu dotyczącego konieczności podawania danych personalnych świadka w treści wezwania nie zwalnia bowiem organów podatkowych z przestrzegania zasad ogólnych postępowania[91]. W praktyce działania organów podatkowych stosunkowo często zdarza się jednak, że organy same podejmują próbę ominięcia zasady wyrażonej w art. 190 § 2 O.p. w ten sposób, że w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego wobec strony wszczynają równoległe postępowanie wobec kontrahenta strony i w tym drugim postępowaniu przesłuchują świadków, w tym stronę postępowania jako świadka, a następnie tak pozyskany protokoł przesłuchań włączają jako dowód w postępowaniu prowadzonym wobec strony[92]. Jakkolwiek w orzecznictwie akceptowany jest pogląd, że w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony zasada czynnego udziału strony w

[85] M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa…,* op. cit., s. 641.
[86] Art. 178 § 2 o.p.; zob. także: H. Knysiak-Molczyk, *Prawo do informacji w postępowaniu administracyjnym, sądowoadministracyjnym oraz w ustawie o dostępie do informacji publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego" 2010, nr 3, s. 66 i nast.; M. Szubiakowski, *Udostępnianie akt w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy" 2000, nr 3, s. 35.
[87] A. Kabat, *Komentarz do art. 178 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 1148 – 1149.
[88] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 sierpnia 2014 r. sygn. akt II SAB/Bk 24/14, CBOSA.
[89] B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa… op. cit.*, s. 905-906; por. sygn. akt III SA/Wa 1173/06, CBOSA; P. *Szustakiewicz, Zmiany w Kodeksie postępowania administracyjnego,* Zamówienia Publiczne Doradca 2011, nr 5, s. 48-55.
[90] J. Obidowski, *Dowody…, op. cit.*, s. 175.
[91] Por. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola…, op. cit.*, s. 266.
[92] M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa…, op. cit.*, s. 641.

postępowaniu - a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska - realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie[93], niemniej tego rodzaju praktyki oceniać należy negatywnie, nie tylko z perspektywy uchybienia zasadzie czynnego udziału strony w postępowaniu, ale też jako przykład obejście prawa przez organ podatkowy[94].

Naruszenie przez organ podatkowy regulacji zawartej w art. 190 O.p. w toku postępowania podatkowego poprzez niewypełnienie dyspozycji wspomnianego przepisu (np. w braku zawiadomienia strony o przesłuchaniu świadka lub przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego) lub wypełnienie tej dyspozycji w sposób wadliwy (np. poprzez wady formalne w zawiadomieniu, brak doręczenia zawiadomienia w wymaganym przepisami prawa terminie lub też ograniczenie możliwości uczestniczenia w przeprowadzeniu dowodu) może stanowić w rezultacie kwalifikowaną wadę procesową tegoż postępowania, niezależnie od okoliczności, czy naruszenie to miało wpływ, czy też nie miało wpływu na treść wydanego rozstrzygnięcia w sprawie[95]. W omawianym przypadku organ podatkowy zwolniony jest z obowiązku powiadamiania strony w zakresie przeprowadzania innych dowodów (np. badania ksiąg podatkowych lub dowodów z dokumentu), jednakże organ nie może odmówić stronie prawa do czynnego udziału w tych czynnościach[96]. Końcowo należy zaznaczyć, że norma wyrażona w art. 190 par. 2 O.p. znajduje swoistą sankcję w treści art. 192 O.p. – jeżeli bowiem organ ograniczy możliwość aktywnego uczestnictwa strony w przesłuchaniu świadka, to protokół przesłuchania może być kwestionowany jako dowód na podstawie przepisu art. 192 O.p.[97].

[93] Wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2452/15, CBOSA.
[94] Zob. B. Brzeziński, W. Morawski, Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa" przez organ podatkowy, Przegląd podatkowy nr 5/2011, s. 6 – 11.
[95] Por. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I GSK 799/09, LEX nr 594631.
[96] D. Strzelec, Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania, Prawo i Podatki, 2012 nr 4, s. 2.
[97] M. Kwietko-Bębnowski, Ordynacja podatkowa…, op. cit., s. 641.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO SKŁADANIA WNIOSKÓW DOWODOWYCH

Realizacja zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym znajduje swoje rozwinięcie w art. 188 O.p.[98] Przepis ten gwarantuje stronie prawo zgłaszania wniosków o przeprowadzenie określonych dowodów[99]. Zgodnie z dyspozycją art. 188 O.p. żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że okoliczności zostały w wystarczający sposób stwierdzone innym dowodem[100]. Podkreśla się w orzecznictwie, że sformułowanie "chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem" należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się to wyłącznie do sytuacji, w której żądanie przeprowadzenia dowodu dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej, na korzyść strony[101]. W tej kwestii warto szczególnie podkreślić, że zasada wynikająca z art. 188 O.p. stanowi emanację procesowego prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu[102]. Niemniej skuteczność prawna żądania strony przeprowadzenia dowodu uzależniona jest od spełnienia jeszcze jednej przesłanki - tej mianowicie, że przedmiotem dowodu musi być okoliczność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy[103]. O tym, czy żądany przez stronę dowód ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecznych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych[104]. Ponadto w piśmiennictwie zwraca się również uwagę na to, że żądanie strony celem przeprowadzenia dowodu na określoną okoliczność powinno zawierać wskazanie tezy dowodowej oraz powinno być wsparte odpowiednią argumentacją[105].

---

[98] P. Pietrasz, Komentarz do art. 188 ustawy – Ordynacja podatkowa [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1203.
[99] Wyrok NSA z dnia 31 października 2017 r., sygn. akt I FSK 1/16, LEX nr 2403873.
[100] Wyrok NSA z dnia 14 września 2017 r., sygn. akt I FSK 1233/16; LEX nr 2373414.
[101] Wyroki NSA z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1359/15, CBOSA; z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 692/15, CBOSA; z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1831/14, CBOSA; z dnia 21 listopada 2014 r. sygn. akt II FSK 2661/14, CBOSA; z dnia 21 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 382/08, CBOSA; z dnia 19 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1015/06, CBOSA.
[102] Wyrok NSA z dnia 24 września 2015 r., sygn. akt I FSK 249/14; CBOSA.
[103] Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1018/15, LEX nr 2296428.
[104] Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r. sygn. akt II FSK 452/11 LEX nr 1244347
[105] D. Strzelec, Naruszenia przepisów… op. cit, s. 147.

Organ podatkowy ma jednak możliwość przeprowadzenia dowodu wskazanego przez stronę bez konieczności wzywania strony do sprecyzowania[106]. W sytuacji gdy strona zgłasza dowód, w świetle art. 188 O.p. organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony; jeżeli jednak strona wskazuje na dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest on zgłoszony na tezę dowodową odmienną, to taki dowód powinien być dopuszczony[107]. Zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na zasadzie art. 188 O.p. na ważne dla niej okoliczności, stanowi uchybienie przepisom postępowania podatkowego, oznaczającym wadliwość decyzji[108]. Przyjęcie tezy odmiennej prowadziłoby *de facto* do pozbawienia strony podstawowego instrumentu, za pomocą którego realizuje prawo do czynnego udziału w postępowaniu, a mianowicie skutecznego zgłaszania wniosków dowodowych[109]. W piśmiennictwie podkreśla się w tym zakresie, że żądanie strony wyrażone w art. 188 O.p. należy traktować tak jak jedno z podań w rozumieniu art. 168 O.p.[110].

W praktyce stosowania przepisów procedury podatkowej zdarza się niekiedy, że uprawnienia związane z inicjatywą dowodową strony postępowania interpretowane są przez organ podatkowy w sposób zawężający. Tym bardziej dzieje się to w przypadkach gdy strona postępowania przysługujących jej uprawnień procesowych zwyczajnie nadużywa[111]. Nierzadko jednak – zarówno organy podatkowe jak i sądy administracyjne - oczekują od strony aktywnego uczestniczenia w postępowaniu dowodowym, szczególnie na etapie jego inicjowania, tym bardziej, że leży to w szeroko pojętym interesie strony[112]. Składając stosowny wniosek dowodowy strona w istocie oczekuje od

[106] Por. Wyrok NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2164/15; CBOSA.
[107] Wyrok NSA z dnia 27.06.2012 r. sygn. akt I FSK 1344/11, LEX nr 1217330; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2005 r., FSK 2669/04, LEX nr 172170; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2006 r., sygn. akt FSK 228/06, CBOSA.
[108] Zob. A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice,* Państwo i Prawo 2001, nr 10, s. 64.
[109] Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1905/14; CBOSA.
[110] P. Pietrasz, *Komentarz do art. 188…, op*. cit., s. 1204.
[111] D. Strzelec, *Dowody…, op.* cit., s. 221.
[112] D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym,* Monitor Podatkowy, 2008 nr 12, s. 23-30; passim B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze…, op. cit*., s. 56; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika),* Przegląd Podatkowy 2005, nr 2, s. 45-51; tenże *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze,* Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004; K.J. Stanik, Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, Jurysdykcja Podatkowa 2007 nr 4.

organu, że przyczyni się on do należytego wyjaśnienia sprawy będącej przedmiotem postępowania, tym bardziej, że złożony jest on na okoliczności co do zasady odmienne, od przyjętych przez organ podatkowy[113]. Z kolei organ podatkowy, do którego wypłynął wniosek o przeprowadzenie określonego dowodu, dokonuje jego wstępnej oceny z punktu widzenia okoliczności sprawy oraz zgromadzonego materiału dowodowego[114]. Ta z kolei może doprowadzić do uznania, że wniosek dowodowy nie dotyczy wprawdzie okoliczności mającej istotne znaczenie dla sprawy, ale jest ona już stwierdzona w sposób wystarczający innym dowodem[115].

Niezależnie od tego wypada zaakcentować, że w przypadku gdy strona zgłasza dowód, w świetle art. 188 O.p. organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony; jeżeli jednak strona wskazuje na dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest zgłoszony na tezę dowodową odmienną, taki dowód powinien być dopuszczony[116]. Organ podatkowy nie może uchylić się od obowiązku uwzględnienia dowodów wskazywanych przez podatnika, a mających znaczenie dla sprawy z wyjątkiem okoliczności stwierdzonych wystarczająco innym dowodem (art. 180 O.p)[117]. Dokonując oceny zgromadzonego materiału dowodowego, zgodnie z wyrażoną w art. 191 O.p. zasadą swobodnej oceny dowodów, organ podatkowy nie może również pomijać okoliczności przemawiających na korzyść podatnika[118]. Za sprzeczną z zasadą swobodnej oceny dowodów uznać należy konstrukcję oceny materiału dowodowego, która opiera się na podkreślaniu istotności jednych dowodów przy pomijaniu lub pomniejszaniu wagi innych, gdyż tego rodzaju ocena będzie oderwana od oceny całokształtu materiału dowodowego, który daje dopiero obraz stanu faktycznego sprawy[119]. Z tego względu zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na zasadzie art. 188 O.p. na ważne dla niej okoliczności, stanowi uchybienie przepisom postępowania podatkowego, oznaczającym wadliwość decyzji[120].

---

[113] Por. wyrok NSA z 21 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3303/13; CBOSA.
[114] A. Hanusz, *Zasada…, op. cit.*, s. 65.
[115] Wyrok NSA z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 557/15; LEX nr 2290944.
[116] Wyrok NSA z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 242/14; CBOSA.
[117] Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1263/14; CBOSA.
[118] Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1361/14; CBOSA.
[119] Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 902/14; CBOSA.
[120] Wyrok NSA z dnia 18 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1318/13; CBOSA.

Na marginesie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną okoliczność, jaką w praktyce działania organów administracji podatkowej stanowi niejednokrotne włączanie do materiału dowodowego w prowadzonym postępowaniu materiałów pochodzących z innych postępowań, co w rzeczywistości ogranicza jedynie możliwość uczestniczenia strony w postępowaniu dowodowym[121]. W piśmiennictwie podkreśla się, iż nie jest prawidłowe aby należytym sposobem wyjaśniania stanu faktycznego danej sprawy było przykładowo zastępowanie przesłuchań świadków włączaniem do akt jedynie protokołów pochodzących z innych postępowań i rezygnowaniem z przeprowadzania takich dowodów w tych postępowaniach[122]. Tym bardziej, że biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych nie budzi większych wątpliwości stwierdzenie, że czynny udział strony w określonej czynności procesowej stanowi realizację gwarancji przysługujących w postępowaniu oraz że w ramach przeprowadzanej czynności wyjaśnione zostaną istotne dla sprawy określone okoliczności faktyczne[123]. W trakcie przeprowadzanej czynności strona posiada bowiem określone uprawnienia m.in. prawo do zadawania pytań, za pomocą których może uzyskać takie informacje o zdarzeniach, których istotność dla rozstrzygnięcia organ nie dostrzega bądź nie chce zauważyć[124]. Za pomocą posiadanych uprawnień strona może więc bezpośrednio oddziaływać na przebieg postępowania dowodowego[125]. W praktyce dzięki posiadanym uprawnieniom strona może np. próbować wykazać, iż dana osoba nie dysponuje właściwą wiedzą, czy też myli fakty bądź jest niewiarygodna[126]. Ale aby okoliczności sformułowane na tezę odmienną od przyjętej przez organ podatkowy mogły się ujawnić w trakcie postępowania, organ musi najpierw podjąć się realizacji wnioskowanych przez stronę dowodów. Jednocześnie, w trakcie przesłuchania osoba prowadząca postępowanie, która następnie będzie oceniała wartość dowodową przeprowadzonego dowodu, sama może wyrobić sobie zdanie co do wiarygodności danego świadka, tego, czy posiada on niezbędne

[121] L. Etel i in., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015, s. 238 – 239; por. wyrok NSA z dnia 27 marca 2015 r. sygn. akt I FSK 511/14, CBOSA.
[122] D. Strzelec, *Czynny udział strony…, op. cit.*, s. 26-30.
[123] Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1249/14, CBOSA.
[124] *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, Warszawa 2006, s. 186.
[125] Por. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3360/15; LEX nr 2387482.
[126] A. Nowak-Piechota, *Zasada …, op. cit.*, s. 277-278.

informacje w zakresie okoliczności, na które jest przesłuchiwany, a w konsekwencji przekonania o wartości dowodowego konkretnego dowodu[127].

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO WYPOWIEDZENIA SIĘ W ZAKRESIE OKOLICZNOŚCI FAKTYCZNYCH

Zgodnie z art. 192 Op. okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli stronie zapewniono możliwość wypowiedzenia się co do przedstawionych dowodów. W piśmiennictwie podatkowym podkreśla się że omawiany przepis reprezentuje zasadę kontradyktoryjności w postępowaniu podatkowym, pojmowaną *in abstracto*[128]. Idea przepisu zgodnie z poglądami doktryny, mimo wyraźnego obowiązku wyjaśnienia przez organ wszelkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego, nawiązuje do paremii *audiatur et altera pars* (należy wysłuchać także drugiej – przeciwnej – strony przed wydaniem orzeczenia)[129] i wiąże się bezpośrednio z realizacją zasady czynnego udziału strony w postępowaniu[130].

Wspomniana regulacja stosowana jest najczęściej w powiązaniu z art. 190 § 1 i 2 O.p. oraz art. 200 § 1 O.p. W obu tych przypadkach strona zawsze będzie mogła ustosunkować się w kwestii przeprowadzonych dowodów: w pierwszym przypadku - uczestnicząc bezpośrednio w ich przeprowadzaniu, w drugim zaś – analizując dowody zgromadzone już w aktach sprawy[131]. Przepis art. 192 O.p. uzależnia w tym zakresie uznanie danej okoliczności faktycznej za udowodnioną od spełnienia wymogu, że strona miała realną możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów[132]. Brak możliwości zapewnienia stronie gwarancji wypowiedzenia się co do zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego powoduje, iż nie mogą zostać uznane za udowodnione okoliczności faktyczne które były przedmiotem zgromadzonego materiału

[127] D. Strzelec, *Naruszenia przepisów…, op. cit.*, s. 146.
[128] Zob. *Prawo dowodowe. Zarys wykładu,* R. Kmiecik (red)., Warszawa 2008, s. 127.
[129] P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1219.
[130] D. Strzelec, *Dowody…*, op. cit., s. 219.
[131] P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192…, op. cit.*, s. 219.
[132] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 555/12, LEX nr 1247424.

dowodowego[133]. Pominięcie przez organ podatkowy obowiązku wyrażonego w art. 192 O.p. prowadzi w konsekwencji do sytuacji, w której najlepiej zebrany i prawidłowo oceniony materiał dowodowy nie może mieć dla jakiekolwiek sprawy wartości dowodowej[134].

Zarówno w doktrynie[135] jak i w orzecznictwie[136] podatkowym podkreśla się, że art. 192 O.p. stanowi dla strony uprawnienie, z którego strona może, lecz nie musi skorzystać. W sytuacji, gdy strona nie wypowiedziała się co do przeprowadzonego dowodu, mimo iż organ podatkowy stworzył jej ku temu możliwości procesowe, ustalenia stanu faktycznego mogą zostać dokonane w oparciu o materiał znajdujący się w posiadaniu organu - składający się na akta określonej sprawy podatkowej[137].

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO ZAPOZNANIA SIĘ Z DOWODAMI PRZED WYDANIEM DECYZJI

Kolejnym rozwinięciem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest art. 200 O.p. Zgodnie z treścią przepisu, przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W judykaturze wskazuje się że przepis ten stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu[138]. Pomimo precyzyjnego zredagowania treści wymienionego przepisu, którego rezultaty wykładni prowadzą do zasady *clara non sunt interpretanda*[139], w praktyce organów podatkowych często

[133] B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa… op. cit*, s. 945-946.
[134] D. Strzelec, *Naruszenia przepisów…, op. cit.*, s. 159-160.
[135] B. Dauter, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] S. Babiarz, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* Warszawa 2017, s. 1101; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 986; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192 ustawy Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa*. *Komentarz*, Warszawa 2017, s. 219.
[136] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3367/15; CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 749/16; CBOSA.
[137] Wyrok NSA z dnia 23.11.2010 r. sygn. akt I FSK 1998/09; D. Strzelec, Gromadzenie materiału…, op.cit., s. 5.
[138] Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 235/12, CBOSA.
[139] J. Wróblewski, *Wykładnia prawa a poglądy na strukturę normy prawnej* , Państwo i Prawo 1960, z.1, s. 118.

pojawiają się wątpliwości, co do samego zakresu stosowania wymienionego wyżej przepisu[140].

W literaturze przedmiotu akcentuje się, że jeżeli z danej instytucji prawnej mają wypływać gwarancje procesowe, to wymóg wysłuchania strony przed wydaniem decyzji nie powinien ograniczać się wyłącznie do spełnienia przez organ formalnego wymogu wyznaczenia siedmiodniowego terminu oraz umożliwienia zajęcia stanowiska przez stronę[141]. Oznacza to, że ocena zebranego materiału dowodowego przez organ podatkowy pozwala w sposób wystarczający na ustalenie stanu faktyczny i prawnego określonej sprawy, a w konsekwencji, pozwala na jej merytoryczne rozstrzygnięcie wydaniem przez organ decyzji kończącej postępowanie w danej sprawie[142]. Należy jednak zauważyć, że w sytuacji zakończenia sprawy w inny sposób (np. w formie postanowienia) jak wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych, użyte w art. 123 § 1 O.p. wyrażenie "przed wydaniem decyzji" skutkuje uznaniem, że wyrażona w art. 200 O.p. zasada nie będzie miała zastosowania do postanowień[143].

Obowiązek zapewnienia możliwości wypowiedzenia się przez stronę w zakresie zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego występuje również w postępowaniu odwoławczym[144]. W orzecznictwie wskazuje się ponadto, że na podstawie art. 200 § 1 O.p. strona ma prawo do wypowiedzenia się w zakresie całego zebranego materiału dowodowego w sprawie, niezależnie od etapu postępowania na którym został on zebrany, zarówno przez organ pierwszej jak i drugiej instancji[145]. Jeżeli natomiast w postępowaniu odwoławczym okaże się, że nie doszło do zebrania dodatkowego materiału dowodowego, organ odwoławczy ocenia wartość materiału dowodowego zebranego przez organ pierwszej instancji i na tej podstawie dokonuje własnej oceny

[140] Jako przykład można wskazać sytuację, gdy wypowiedzenie strony w sprawie zebranego materiału dowodowego następuje z uchybieniem wyznaczonego w przez organ terminu siedmiu dni. Jeżeli zastrzeżenia zostaną złożone przez stronę przed wydaniem decyzji - należałoby przyjąć, że treść wypowiedzenia znana była organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie przed wydaniem decyzji i powinna znaleźć stosowne odzwierciedlenie w treści wydanego rozstrzygnięcia. Jeżeli natomiast wypowiedzenie strony w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego wpłynie do organu już po wydaniu decyzji - organ podatkowy powinien ustosunkować się do podniesionych przez stronę kwestii w stanowisku do odwołania, ewentualnie w odpowiedzi na skargę. Szerzej: D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe…, op. cit.*, s. 226-228.

[141] B. Dauter, *Komentarz do art. 200 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] S. Babiarz, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2017, s. 1146.

[142].D. Strzelec, *Prawo strony do wypowiedzenia*…, op. cit., s. 16.

[143] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.04.2013 r. (sygn. akt I SA/Gd 221/13), LEX nr 1368421.

[144] Zob. Wyrok NSA z dnia 06.02.2015 r., (sygn. akt I FSK 237/14), CBOSA

[145] Wyrok NSA z dnia 13.07.2006 r. (sygn. akt II FSK 940/05), LEX nr 850079.

końcowej ustaleń, w zakresie stanu faktycznego i prawnego określonej sprawy[146]. Tym samym, art. 200 O.p. gwarantuje stronie prawo do ostatniego słowa jak również pozwala w wyznaczonym terminie stronie na przedstawienia nowych dowodów, zgłoszenia wniosków dowodowych bądź żądań przed wydaniem decyzji[147].

Wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego powinno nastąpić bezpośrednio przed wydaniem decyzji, czyli po zakończeniu postępowania wyjaśniającego[148]. Strona musi zatem wiedzieć, że organ podatkowy zakończył już definitywnie postępowanie wyjaśniające i po zapoznaniu się z jej ewentualnym stanowiskiem wyda decyzję[149]. Nieuzupełnianie materiału dowodowego (brak przeprowadzenia nowych dowodów) nie zwalnia jednak organu od wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, bowiem strona powinna mieć możliwość końcowego wypowiedzenia się przed ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy co do całości zebranego materiału dowodowego[150]. Jednocześnie, nie ma jakichkolwiek podstaw prawnych do formułowania twierdzenia, że brak aktywności strony postępowania, czy to przed, czy to po tej dacie w swoisty sposób konwaliduje nieprzestrzeganie nie budzącej wątpliwości dyspozycji art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej[151]

Naruszenie przez organ podatkowy normy zawartej w art. 200 O.p. może wywołać różne konsekwencje natury prawnej. Linia orzecznicza sądów administracyjnych, zapoczątkowana uchwałą NSA z 25 kwietnia 2005 r.[152] obecnie ukształtowała się w ten sposób, że naruszenie tego obowiązku może prowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji jedynie w sytuacji, w której mogło mieć istotny wpływ na wynik postępowania[153]. W rezultacie, pozbawienie podatnika gwarancji procesowej wynikającej z zastosowania art. 200 O.p. nie stanowi naruszenia stanowiącego podstawę

[146] Wyrok NSA z dnia 10.05.2001 r. (sygn. akt I SA/Łd 4/99), Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego 2002, nr 3, s. 113.
[147] M. Masternak, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 2, s. 113.
[148] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 maja 2015 r., (sygn. akt I SA/Bk 276/15); CBOSA.
[149] Wyroki NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., (sygn. akt I SA/Łd 1657/00), niepubl., i I SA/Łd (1658/00), niepubl.
[150] Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., (sygn. akt II FSK 1520/15); CBOSA.
[151] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 czerwca 2017 r., (sygn. akt III SA/Gl 411/17); CBOSA.
[152] Uchwała NSA z dnia 25.04.2005 r., (sygn. akt FPS 6/04), CBOSA.
[153] Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r., (sygn. akt II FSK 2228/15), LEX nr 2441373; wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., (sygn. akt II FSK 1521/15) LEX nr 2383076; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., (sygn. akt I FSK 1377/16); CBOSA.

do wznowienia postępowania, co więcej – nie zawsze będzie także podstawą do uchylenia zaskarżonej decyzji[154].

ZAKOŃCZENIE

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym niewątpliwie ma dla strony postępowania charakter gwarancyjny. Nie można bowiem pozbawić strony postępowania uprawnień związanych z realizacją tej zasady, chyba że istnieje ku temu wyraźnie wskazana podstawa prawna (przykładowo art. 200 § 2 O.p.). Na gruncie prawa podatkowego, którego istota sprowadza się do wykonania zobowiązania podatkowego i związanych z nim obowiązków, rola zasad ogólnych postępowania – w szczególności zasady czynnego udziału strony w postępowaniu - stanowi wytyczne dla organów podatkowych i skorelowane z nimi uprawnienia strony postępowania, w celu zapewnienia określonych gwarancji procesowych składających się na szeroko rozumianą ochronę praw podatnika[155]. W odniesieniu do uprawień strony, związanych z jej czynnym udziałem w postępowaniu, sądy administracyjne pełnią funkcję dyscyplinującą organów podatkowych w zakresie sposobu gromadzenia materiału dowodowego na podstawie którego ustalany jest stan faktyczny i prawny danej sprawy.

Mimo iż nie można postawić tezy, że naruszenie gwarancji procesowych strony każdorazowo będzie skutkowało uchyleniem decyzji organ podatkowego, to w przypadku norm konkretyzujących zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, będzie to bardzo prawdopodobne w sytuacjach, gdy w toku postępowania organ podatkowy odmawia uwzględnienia wniosków dowodowych strony. Bezpośrednim skutkiem prawnym naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest wadliwość postępowania, która może być podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia w danej sprawie podatkowej. Jeżeli zostało uruchomione

[154] G. Borkowski, *Skutki naruszenia art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej*, Glosa 3/2005, s. 134-140.
[155] Szerzej na temat ochrony praw podatnika: *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, W. Nykiel (red.), M. Sęk, Warszawa 2009; B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych,* Kwartalnik Prawa Podatkowego 2005, nr 1 s. 9-10; B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, Warszawa 2008, s. 19-20. W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2012, s. 25.

postępowanie odwoławcze, wyeliminowane rozstrzygnięcia z obrotu prawnego może nastąpić na podstawie art. 233 O.p. Natomiast jeżeli w sprawie mamy do czynienia z decyzją ostateczną, istnieje możliwość wznowienia postepowania podatkowego na podstawie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 4 O.p poprzez wznowienie postępowania.

Znakomitą rolę w aspekcie zapewnienia gwarancji procesowych stronie postępowania odgrywa orzecznictwo sądów administracyjnych. Wykładnia prawa dokonywana przez sądy administracyjne statuuje w istocie zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu. W praktyce bowiem, to orzecznictwo sądów administracyjnych nadaje realny kształt powyższej zasadzie, gdyż obiektywnie to od sądów administracyjnych zależy, czy przepisy przyznające określone uprawnienia procesowe stronie postępowania rzeczywiście będą pełniły funkcję gwarancyjną, czy też będą posiadały fasadowy charakter. Z tego powodu właściwe stosowanie przepisów procedury podatkowej, w mojej ocenie, może okazać się zdecydowanie bardziej efektywne, aniżeli ciągłe nowelizowanie przepisów prawa.

SUMMARY

The principle of the party's active participation in tax proceedings as a form of the taxpayer's procedural guarantees

The article presents the issues of one of the procedural guarantees available to the taxpayer resulting from the general principle of tax procedure, i.e. the principle of the party's active participation in the ongoing tax proceedings.

The main assumption of the publication is to present and assess whether during the gathering of evidence by the tax authority the principle of active participation of the taxpayer in the tax procedure fulfills the protective functions assigned to it or whether it only has a "façade character". It should be remembered that the lack of equivalence of entities of the tax-legal relationship on the basis of the tax procedure makes it necessary to strengthen the procedural position of the party to the proceedings, including through the institutions of general principles of tax procedure, which boil down to providing the tax debtor with the protection of his rights.

Key words: tax law, tax, tax procedure, procedural guarantees

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, postępowanie podatkowe, gwarancje procesowe

ODMOWA WYDANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ W KONTEKŚCIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

KAROLINA RUTKOWSKA-BARNAŚ*

SPIS TREŚCI

Wstęp 257
1.Ramy prawne 258
2.Uzasadnione przypuszczenie – definicja oraz zakres analizy organu 261
3.„Uzasadnione przypuszczenie" w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych 262
3.1 Defragmentacja schematu optymalizacyjnego – złożenie kilku wniosków 263
3.2 Efektywne obniżenie stawki podatkowej oraz odroczenie w czasie momentu rozpoznania przychodu 264
3.3 Wnioski zakładające założenie podmiotu, którego likwidacja jest z góry planowana 264
3.4 Multiplikacja kosztów podatkowych dotyczących tej samej wartości ekonomicznej 264
3.5 Nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotu pośredniczącego 265
4.Próba ekstrapolacji 265

* Karolina Rutkowska-Barnaś, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, email: karolina.rutkowska@doctoral.uj.edu.pl

WSTĘP

Bezpośrednim celem obowiązującej od 15 lipca 2016 r., klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej powoływana jako: „klauzula generalna")[1] jest przeciwdziałanie czynnościom dokonanym przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Zarazem do instytucji interpretacji indywidualnych wprowadzono regulacje, które eliminują możliwość uzyskania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy istnieje uzasadnione przypuszczenie, że opisana we wniosku sytuacja (stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe) stanowi unikanie opodatkowania. Instrumentem prawnym pozwalającym zainteresowanemu uzyskać stanowisko co do tego, czy transakcja zdaniem administracji podatkowej stanowi unikanie opodatkowania – będzie wówczas wyłącznie instytucja opinii zabezpieczających.

Możliwość wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej istnieje w polskim porządku prawnym od 1 stycznia 1998 r.[2] i była przez wiele lat jednym z podstawowych narzędzi mających na celu wyjaśnianie przepisów prawa w konkretnych zdarzeniach gospodarczych. Choć wydaje się, że „moda" na interpretacje indywidualne stopniowo maleje (w 2015 r. wydano ich ponad 37 tys., w 2016 r. - 33 tys., a w 2017 r. już tylko 25 tys. interpretacji), nie można odmówić tej instytucji doniosłości prawnej. Należy wskazać, że z uwagi uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania klauzuli generalnej w samym 2017 r. interpretacji indywidualnej nie wydano w przypadku 650 wniosków[3]. Chociaż mogłoby się wydawać, że odsetek odmów na tej podstawie jest marginalny (ok. 2,5% ogółu interpretacji) warto rozważyć, czy tego typu sytuacje, w których podatnik pozbawiany jest możliwości uzyskania odpowiedzi na zadane przez siebie pytanie, nie przeczą gwarancyjnym oraz informacyjnym funkcjom interpretacji indywidualnych, a także nie

[1] Klauzula wprowadzona ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 846).
[2] Dz. U. z 1997. Nr 137, poz .926.
[3] Informacja z działalności Krajowej Informacji Skarbowej za 2017 rok, Bielsko- Biała 2018 r., źródło: http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf.

godzą w zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Choć walka z unikaniem opodatkowania nie została wskazana w wydanych przez Ministerstwo Rozwoju i Finansów Kierunkach działań i rozwoju KAS na 2017 – 2020[4] jako jeden z obszarów zasługujących na szczególną uwagę, w samym 2017 r. Ministerstwo Finansów koordynowało ponad 150 kontroli i postępowań z zakresu cen transferowych i agresywnej optymalizacji podatkowej, gdzie przewidywane ustalenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych obejmują zaniżenie zobowiązania podatkowego na kwotę 635 mln zł oraz zmniejszenie straty o 1 300 mln zł[5].

W kontekście powyższego należy rozważyć, czy możliwość odmowy wydania interpretacji indywidualnej (dokonywana w drodze postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego) stanowi obecnie skuteczne, dodatkowe obok klauzuli generalnej narzędzie do walki z unikaniem opodatkowania.

RAMY PRAWNE

Interpretacje indywidualne, stosownie do art. 14b § 1 O.p., wydaje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego i w jego indywidualnej sprawie. Celem tej instytucji jest złagodzenie ryzyka związanego z realizacją przez podatnika czy płatnika praw i obowiązków wynikających z ustaw podatkowych, w tym obowiązku samoobliczania i wpłacania należnego podatku. Wydana interpretacja spełnia swój cel jedynie wtedy, gdy

[4] Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 25 lipca 2017 r., Dz. U. 2017 poz. 144 w sprawie kierunków działania i rozwoju KAS na lata 2017 – 2020. Z kolei, w odpowiedzi na interpelację poselską nr 11902 wydano odpowiedź nr DPP10.054.1.2017 w której stwierdzono „Od 15 lipca 2016 roku do 27 kwietnia 2017 roku wydano 584 postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 14b § 5b ustawy Ordynacja podatkowa. (…) Do dnia 27 kwietnia 2017 roku w 239 przypadkach złożono zażalenia na ww. postanowienie, a w 93 przypadkach skargę do sądu administracyjnego (…)".

[5] Krajowa Administracja Skarbowa, podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania z dnia 8 marca 2018 r., źródło: https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=4f94ee86-7240-4bf3-a7ed-17fd066963da&groupId=764034).

osoba pytająca uzyskuje wiedzę o prawidłowości bądź nieprawidłowości przedstawionego przez siebie stanowiska[6].

Organ wydaje pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w postępowaniu interpretacyjnym – a w sprawach niezarezerwowanych dla interpretacji, to jest poza merytoryczną oceną przedstawionego przez wnioskodawcę zagadnienia wymagającego oceny możliwości zastosowania i wykładni norm prawa podatkowego, organ interpretacyjny może wydawać przewidziane dla tego postępowania postanowienia (art. 165a w zw. z 14h O.p.)[7]. Ordynacja podatkowa wskazuje na szereg przypadków, w których interpretacja indywidualna nie zostanie wydana – czy to np. z powodu braków formalnych (pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia m.in w przypadku braku wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego), czy to właśnie z powodu możliwości zastosowania ogólnej klauzuli generalnej (w drodze postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania). Stosownie do art. 14b § 5b O.p., interpretacji indywidualnej nie wydaje się w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 o podatku od towarów i usług[8]. W takim przypadku, organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w tym zakresie, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (14b § 5c O.p.).

Autor w dalszej części tekstu będzie posługiwał się sformułowaniem „odmowa wydania interpretacji" jako skrótem myślowym, oznaczającym akt administracyjny w postaci postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, w sytuacjach wymienionych powyżej.

Wspomniany art. 119a O.p. zawierający klauzulę generalną stanowi, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych

[6] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Etel L (red.), Teszner K., Lex 2018.
[7] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 marca 2018 r., sygn. II FSK 3820/17.
[8] Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62 i 86.

okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania, art. 119a § 1 O.p.). W takiej sytuacji, skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, czyli takiej, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119a § 2 i 3 O.p.). W takiej sytuacji, jeżeli w toku postępowania wskazana zostanie czynność odpowiednia, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności (art. 119a § 4 O.p.). Powyższe nie będzie miało zastosowania, jeżeli okoliczności wskażą, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119a § 5 O.p.).

Bezpośrednim celem wprowadzenia do polskiego porządku prawnego wspomnianej wyżej klauzuli generalnej było przeciwdziałanie takim zachowaniom podatników, które mogą efektywnie obniżyć wysokość należności podatkowych w drodze czynności, które sprzeciwiają się celowi ustawy podatkowej, pomimo tego, że spełniają warunki formalne przewidziane dla danych transakcji. Podatnicy zatem mając możliwość korzystania z dystynkcji istniejących w prawie podatkowym, przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego mogliby podejmować próby ukształtowania swojej sytuacji w taki sposób, by zmniejszyć ponoszony ciężar podatkowy lub całkowicie uniknąć opodatkowania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala w tym kontekście na pominięcie dla celów podatkowych formalnie poprawnych czynności podejmowanych przez podatników w przypadku stwierdzenia, że ich zasadniczym celem była korzyść podatkowa[9].

Omawiany na początku art. 14b § 5b O.p. odnoszący się wprost do klauzuli generalnej stanowić może wyraz wyważenia z jednej strony prawa podmiotu stosunku podatkowoprawnego do uzyskania interpretacji indywidualnej, z drugiej zaś obowiązku

[9] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 698/17.

organów podatkowych przeciwdziałania czynnościom noszącym znamiona unikania opodatkowania[10]. W konsekwencji, podatnik w jakikolwiek sposób zaangażowany w działania stwarzające uzasadnione przypuszczenie co do możliwości zastosowania klauzuli generalnej, nie może skutecznie ubiegać się o otrzymanie interpretacji indywidualnej, która z założenia, ma zabezpieczyć transakcję przed negatywnymi konsekwencjami w przypadku ewentualnej kontroli (realizacja funkcji ochronnej interpretacji).

UZASADNIONE PRZYPUSZCZENIE – DEFINICJA ORAZ ZAKRES ANALIZY ORGANU

Jak wspomniano, organy mogą odmówić wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a O.p. Odmowa może być szeroko stosowana, bowiem nie jest konieczne spełnienie wszystkich przesłanek warunkujących zastosowanie klauzuli generalnej[11].

Aby zrozumieć cel omawianych regulacji należy w pierwszej kolejności dokonać wykładni wyrażenia „uzasadnione przypuszczenie". Według Słownika Języka Polskiego PWN (www.sjp.pwn.pl) „uzasadnione" oznacza oparte na obiektywnych racjach, podstawach, zaś „przypuszczać" – domyślać się czegoś lub uważać coś nie mając pewności. Należy mieć na uwadze, że nie ma tu mowy o jakimkolwiek przypuszczeniu, lecz o "uzasadnionym", które odnosić się powinno wyłącznie do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia odmawiającego wydania interpretacji. W konsekwencji, organ odmawiając wydania interpretacji musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), i choć nie musi on mieć pewności, że decyzja zostanie wydana (wystarczy, że w oparciu o racjonalne podstawy wystąpi podejrzenie, że opisana czynność może stanowić unikanie opodatkowania[12]), nie może on opierać swojego rozstrzygnięcia na domysłach czy własnym wyczuciu[13].

[10] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.
[11] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 697/17.
[12] *Ibidem.*
[13] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 7 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 751/17.

Na swoje uzasadnione przypuszczenia organ interpretacyjny musi wprost wskazać odnosząc się do pewnego hipotetycznego stanu, poprzez wykazanie stosownych argumentów. Należy jednak pamiętać, że w toku postępowania interpretacyjnego organ nie ustala faktów oraz nie ma możliwości wywiązania się z wynikającego z zasady prawdy materialnej obowiązku podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy[14] z uwagi na to, że możliwość taka została wyłączona na rzecz postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczających, bądź też ewentualnego postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania[15]. Logiczną konsekwencją powyższego jest brak możliwości, by w drodze interpretacji indywidualnej organ stwierdził, że w danym przypadku z całą pewnością zaistniały (bądź nie) podstawy do zastosowania klauzuli ogólnej[16].

„UZASADNIONE PRZYPUSZCZENIE" W PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH ORAZ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Do zastosowania przepisu art. 14b § 5b O.p. nie jest konieczne udowodnienie przesłanek wydania decyzji w oparciu o przepis art. 119a powołanej ustawy, wymagane jest jednak odniesienie się do tychże przesłanek na poziomie wykazania uzasadnionego przypuszczenia[17]. Pomocna w tym zakresie może być opinia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o którą organ interpretacyjny występuje, przy czym nie jest ona wiążąca i nie zwalnia organu z przedstawienia swojej szczegółowej argumentacji[18] dowodzącej, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego

[14] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.
[15] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17.
[16] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 24 maja 2017 r., sygn. I SA/Łd 267/17. Podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17: „Organ nie jest uprawniony do weryfikowania zdarzenia przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pod kątem zastosowania przepisów klauzulowych, zatem nie tylko nie ma obowiązku, ale i nie ma umocowania do wezwania do uzupełnienia tego wniosku o elementy zdarzenia przyszłego, które wyłączałyby zastosowanie przepisów art. 119a Ordynacji podatkowej".
[17] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 19 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 796/17.
[18] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 października 2017 r., sygn. VIII SA/Wa 557/17.

opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji w oparciu o klauzulę generalną. Wywód ten może przywoływać argumentację opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, rozstrzygnięcie nie może jednak opierać się na tej opinii jako bezwzględnie obowiązującej, bez przedstawienia własnego stanowiska w sprawie[19].

Sądy administracyjne przyjmują, że wystarczającą podstawą jest wyszczególnienie elementów, które mogą potencjalnie wskazywać na sztuczny charakter czynności oraz zidentyfikowanie możliwej korzyści podatkowej, która w przedstawionych okolicznościach może być niezgodna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej[20], przy czym nieistotne jest, czy ewentualna korzyść podatkowa może zostać przypisana podmiotowi występującemu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, czy też innemu[21]. Organy podatkowe powinny zatem dokonać także analizy celów gospodarczych lub ekonomicznych, oraz wszelkich innych celów, którymi kieruje się podatnik dokonując lub planując określoną czynność[22].

Analizując orzecznictwo sądów administracyjnych, można wyszczególnić kilka kategorii okoliczności, które według organów podatkowych mogą prowadzić do odmowy wydania interpretacji indywidualnych, a które wskazywać mogą na możliwość zastosowania klauzuli generalnej.

Defragmentacja schematu optymalizacyjnego – złożenie kilku wniosków

Organy podatkowe wskazują, że złożenie w tym samym czasie kilku wniosków, w których przedstawiony został cały szczegółowy scenariusz przyszłych zdarzeń i którego końcowym etapem jest np. rozwiązanie/likwidacja spółki oraz zbycie aktywów otrzymanych w ramach tego procesu[23] może stanowić podstawę do odmowy wydania interpretacji. Nie ma przy tym znaczenia, że cały schemat nie został opisany w jednym, lecz w kilku wnioskach. Poszczególne etapy schematu

[19] *Ibidem.*
[20] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 697/17.
[21] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Po 262/17.
[22] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 8 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 677/17.
[23] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 9 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 695/17, podobnie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 8 listopada 2017 r., sygn. I SA/Po 679/17.

optymalizacyjnego mogą bowiem stanowić przedmiot zapytań zawartych w kilku odrębnych wnioskach (defragmentacja schematu optymalizacyjnego)[24].

Efektywne obniżenie stawki podatkowej oraz odroczenie w czasie momentu rozpoznania przychodu

Okolicznością mogącą prowadzić do odmowy wydania interpretacji są wnioski, w których zapytania dotyczą obniżenia stawek podatkowych oraz odroczenia w czasie rozpoznania przychodu przy zastosowaniu oraz wprowadzeniu różnych instrumentów, np. programów motywacyjnych, gdy decydującą przesłanką do ich wprowadzenia jest możliwość zastosowania niższej stawki podatku do wypłaty wynagrodzenia przez wnioskodawcę na rzecz beneficjentów[25].

Wnioski zakładające założenie podmiotu, którego likwidacja jest z góry planowana

Także zdarzenia przyszłe, w których podatnicy przedstawiają wiele działań oraz szczegółowy opis scenariusza przyszłych zdarzeń, których końcowym efektem jest rozwiązanie/likwidacja podmiotu, w którym podatnik jeszcze nie jest wspólnikiem może sugerować prawdopodobne zastosowanie klauzuli generalnej i tym samym skutkować odmową wydania interpretacji[26] z uwagi na to, że taka transakcja może nie mieć innego celu aniżeli osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej[27].

Multiplikacja kosztów podatkowych dotyczących tej samej wartości ekonomicznej

Organy podatkowe przyjmują, że niezgodne z intencją ustawodawcy jest kreowanie stosunków gospodarczych w taki sposób, aby prowadziły one do multiplikacji kosztów uzyskania przychodów

[24] Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17.
[25] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z19 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 796/17, podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Po 262/17.
[26] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 października 2017 r., sygn. I SA/Po 698/17.
[27] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 września 2017 r., sygn. I SA/Po 278/17.

dotyczących tej samej wartości ekonomicznej np. przez podmioty planujące połączenie[28]. Transakcja przeprowadzona w ten sposób może zatem uzasadniać odmowę wydania interpretacji.

Nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotu pośredniczącego

Także nieuzasadnione dzielenie operacji (w tym: ich duża ilość)[29] oraz zaangażowanie podmiotu pośredniczącego w tej czynności, mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, może prowadzić do odmowy wydania interpretacji[30].

PRÓBA EKSTRAPOLACJI

W ocenie autora, organy podatkowe będą coraz częściej sięgały do nieznanej wcześniej możliwości odmowy wydania interpretacji indywidualnej w przypadku wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia możliwości zastosowania klauzuli generalnej. Powyższe w ocenie autora nie oznacza całkowitej dowolności organu interpretacyjnego, bowiem zgodnie z jednolitym stanowiskiem sądów administracyjnych, organ ten zobowiązany jest do szczegółowego uzasadnienia swojego stanowiska oraz do szerokiego odniesienia się do przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Choć podnosi się, że zauważalna tendencja odmawiania wydania interpretacji indywidualnych (poprzez postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej) nie dotyczy jakiegoś określonego katalogu spraw i nie można jednoznacznie wskazać sytuacji, w których podatnik może spodziewać się takiej decyzji organu, to w ocenie autora opartej na analizie orzecznictwa w tym zakresie, można wskazać pewne cechy działań, co do których prawdopodobieństwo otrzymania interpretacji będzie niskie. W tym kontekście warto wskazać, że zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych nie może być

[28] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 września 2017 r., sygn. I SA/Gd 1099/17.
[29] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 września 2017 r. sygn. I SA/Po 278/17.
[30] *Ibidem.*

rozumiana jako bezwzględna konieczność czy nakaz wykładni zawsze na korzyść podatnika[31].

W przyszłości okaże się, czy podjęte przez organy interpretacyjne działania faktycznie wpłyną na zmniejszenie ilości przypadków unikania opodatkowania w Polsce. Pozostaje kwestią otwartą, czy zapewnione zostanie jednolite stosowanie przepisów prawa zarówno w kontekście odmowy wydawania interpretacji indywidulanych, jak i stosowania klauzuli generalnej, wydawania opinii zabezpieczających, a także publikacji dokumentów, zawierający ostrzeżenie o możliwości zastosowania klauzuli generalnej wobec określonych schematów agresywnej optymalizacji podatkowej.

[31] Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa - Komentarz*, Lex 2007.

SUMMARY
Refusal of an individual tax ruling in the context of combating tax avoidance. Polish tax authorities are vested with right to issue rulings on a refusal to initiate proceedings, in case there is a reasonable assumption that such an interpretation may be used for tax avoidance purposes. The aim of the article, is to analyse legal nature of said rulings, define common features (accepted both by tax authorities and courts) of the transactions described in motions that usually falls under general anti-abusive regulations - such as artificial fragmentation of transaction, use of conduit companies, decrease of effective tax rate and launching of an entity that it is known from advance that will be subject to liquidation.

Key words: tax law, tax, tax rulings, general anti-avoidance rule, GAAR
Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, interpretacja indywidualna prawa podatkowego, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR

PRZESŁANKI UWOLNIENIA SIĘ CZŁONKÓW ZARZĄDU OD ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH

MARCELINA DOMAGAŁA*

SPIS TREŚCI

1.Zagadnienia wprowadzające 268
2.Przesłanki egzoneracyjne, przesłanki ekskulpacyjne a przesłanki negatywne wystąpienia odpowiedzialności – uwagi ogólne 270
3.Wyłączenie odpowiedzialności członka zarządu z uwagi na zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki 271
4.Wyłączenie odpowiedzialności członka zarządu z uwagi na otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu 277
5.Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości 280
6.Wskazanie mienia spółki, z którego może być prowadzona egzekucja 286
7.Podsumowanie 292

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

Zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej[1] za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie

* absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, domagala.marcelina@gmail.com

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) (powoływana dalej jako: O.p.).

wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne. W myśl art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. przesłanką uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej może być również okoliczność, że nie ponosi on winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Ponadto, zgodnie z art. 116 § 1 pkt 2 O.p. członek zarządu może także uwolnić się od odpowiedzialności wskazując mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Jednocześnie, stosownie do treści art. 116 § 1a O.p., jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

Jak wynika z przytoczonych powyżej przepisów, instytucja odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych jest więc wykorzystywana w sytuacji, gdy spółka nie wykonuje ciążącego na niej zobowiązania podatkowego we właściwym terminie, a jej majątek nie pozwala podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku na uzyskanie zaspokojenia w toku prowadzonej egzekucji. Chociaż obowiązujące obecnie regulacje przeszły długą i intensywną ewolucję, wciąż nastręczają licznych wątpliwości interpretacyjnych zarówno w zakresie analizy przesłanek umożliwiających rozszerzenie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej na członka zarządu, jak i w zakresie analizy przesłanek od niej uwalniających. Nieostrość pojęć, jakimi posługuje się w tym zakresie ustawodawca, jest przyczyną wielu sporów interpretacyjnych. Sytuację dodatkowo komplikuje okoliczność, że instytucja odpowiedzialności ma charakter szczególny - służy bowiem ochronie interesu fiskalnego Skarbu Państwa i jednocześnie wkracza w konstytucyjny zakres ochrony prawa własności. Jej realizacja nie może godzić w istotę tego prawa, a ustalenie poszczególnych przesłanek odpowiedzialności, zwłaszcza przesłanek negatywnych, ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia ochrony interesu prywatnego

członka zarządu. Z tego powodu w niniejszej pracy podjęto próbę ich kompleksowej analizy, uwzględniając bogaty dorobek judykatury i doktryny w tym zakresie.

PRZESŁANKI EGZONERACYJNE, PRZESŁANKI EKSKULPACYJNE A PRZESŁANKI NEGATYWNE WYSTĄPIENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI – UWAGI OGÓLNE

Przesłanki, których zaistnienie uwalnia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej są określane powszechnie przez przedstawicieli doktryny mianem egzoneracyjnych. Nie wydaje się jednak by taka terminologia była prawidłowa. Należy bowiem zauważyć, że egzoneracja wiąże się na gruncie prawa cywilnego ściśle z odpowiedzialnością na zasadzie ryzyka, czyli odpowiedzialnością odszkodowawczą, której powstanie jest niezależne od istnienia po stronie dłużnika winy i bezprawności[2]. Odpowiedzialność na zasadzie ryzyka może zostać wyłączona jedynie w ustawowo wymienionych sytuacjach, które określane są mianem okoliczności egzoneracyjnych. Przykładowo można wskazać pośród nich powstanie szkody na skutek działania siły wyższej czy też na skutek przyczynienia się samego poszkodowanego.

W świetle powyższego oczywiste jest więc, że przesłanek uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki nie powinno się określać mianem egzoneracyjnych. Odpowiedzialność osób trzecich uregulowana przepisami Ordynacji podatkowej nie może bowiem zostać uznana za odpowiedzialność odszkodowawczą. Jej wystąpienie jest uniezależnione od zaistnienia szkody. Przykładowo, członek zarządu, który nie złożył we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki nie uwolni się od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe, wskazując, że nawet jeśli wniosek zostałby złożony terminowo, to i tak nie doszłoby do zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa w wyższym stopniu. Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych ma charakter gwarancyjny, co odróżnia ją od odpowiedzialności unormowanej przepisami

[2] M. Kaliński, *Odpowiedzialność odszkodowawcza – uwagi ogólne* [w:] *System Prawa Prywatnego,* Warszawa 2014, s. 65.

prywatnoprawnymi. Słuszność powyżej tezy potwierdzają przedstawiciele judykatury[3]. Nie ma więc podstaw, by przesłanki uwolnienia się członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności podatkowej kwalifikować jako egzoneracyjne.

Oczywisty wydaje się również wniosek, że przesłanki te nie mogą zostać określone mianem ekskulpacyjnych. Ewentualna ekskulpacja dotyczy bowiem winy. Polskie prawo podatkowe nie konstruuje natomiast co do zasady odpowiedzialności na zasadzie winy[4]. Niewypełnienie przez członka zarządu ciążących na nim z mocy ustawy obowiązków uruchamia automatycznie jego odpowiedzialność. Co więcej, normy, które ją ustanawiają mają bezwzględny i kategoryczny charakter. Ewentualna wina może być badana jedynie w odniesieniu do niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we właściwym czasie. Tym samym, błędem byłoby kwalifikowanie przesłanek wskazanych w 116 § 1 pkt 1 i 2 O.p. jako przesłanek ekskulpacyjnych.

Mając na uwadze powyższe argumenty, racjonalne i uzasadnione wydaje się określanie przedmiotowych przesłanek mianem przesłanek negatywnych czy też przesłanek uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej. Taka terminologia nie stoi bowiem w sprzeczności z terminologią używaną na gruncie prawa cywilnego.

WYŁĄCZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKA ZARZĄDU Z UWAGI NA ZGŁOSZENIE WE WŁAŚCIWYM CZASIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI SPÓŁKI

Zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. członek zarządu spółki kapitałowej może uwolnić się od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe m.in. wówczas, gdy dowiedzie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości. Wykazanie pierwszej z przesłanek negatywnych nie jest jednak możliwe w oparciu o przepisy samej Ordynacji podatkowej. Chociaż ustawodawca podatkowy nie zdecydował się na bezpośrednie odesłanie, to nie budzi wątpliwości, że należy w tym zakresie posiłkować się również przepisami ustawy prawo upadłościowe[5]. Zgodnie z treścią art. 10 w/w ustawy upadłość ogłaszana jest w stosunku do dłużnika, który stał się

[3] Uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, Legalis nr 124380.
[4] B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym* [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym,* Toruń 2017, s. 26.
[5] Ustawa z dnia 29 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2344 ze zm.) (powoływana dalej jako: u.p.u.).

niewypłacalny, przy czym ustawodawca wyróżnił dwie alternatywne przesłanki jej ogłoszenia – utratę płynności finansowej oraz nadmierne zadłużenie[6]. Obie ze wskazanych podstaw pozostają wobec siebie niezależne i mają równorzędny charakter, co oznacza, że ogłoszenie upadłości dłużnika jest możliwe, gdy zaistnieje którakolwiek z nich.

Jeśli chodzi o przesłankę płynnościową, to stosownie do treści art. 11 ust. 1 prawa upadłościowego przyjęto, że dłużnik staje się niewypłacalny, jeśli utracił zdolność wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Jednocześnie, celem ułatwienia potencjalnym wierzycielom oceny sytuacji ustawodawca zdecydował się na przyjęcie wzruszalnego domniemania prawnego, zgodnie z którym o niewypłacalności danego podmiotu można mówić wówczas, gdy opóźnienie w wykonywaniu ciążących na nim zobowiązań pieniężnych przekracza okres trzech miesięcy. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy prawo restrukturyzacyjne[7], na mocy której znowelizowano również w sposób istotny ustawę prawo upadłościowe, sam fakt braku zapłaty nie oznacza automatycznie, że dłużnik jest niewypłacalny, a w konsekwencji, iż należy wszcząć wobec niego postępowanie upadłościowe. Z punktu widzenia wierzycieli znaczenie powinna mieć bowiem przede wszystkim zła kondycja finansowa danego podmiotu uniemożliwiająca mu regulowanie zobowiązań pieniężnych. W sytuacji, gdy opóźnienie utrzymuje się dłużej niż trzy miesiące, na dłużnika przerzucony zostaje ciężar dowodu. Wydaje się bowiem, że trzymiesięczne opóźnienie pozwala przyjąć, iż sytuacja zobowiązanego jest na tyle zła, że wobec braku przeciwnego dowodu, powinna zostać ogłoszona jego upadłość. Dłużnik może bronić się, wskazując, iż mimo braku spłaty, jest zdolny do regulowania swoich zobowiązań.

W świetle powyższego nie budzi więc wątpliwości to, że obowiązujące obecnie przepisy prawa upadłościowego w sposób autonomiczny definiują pojęcie niewypłacalności dłużnika, posługując się w tym celu wyrażeniem „utrata zdolności do wykonywania zobowiązań" i odrzucając postulaty doktryny, by stan niewypłacalności definiować jako „zaprzestanie płacenia długów"[8]. W konsekwencji za aktualne należy uznać orzeczenia zapadłe na gruncie poprzedniego stanu prawnego. I tak o

[6] R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa, Legalis 2016.
[7] Uzasadnienie projektu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, druk Sejmu VII kadencji, nr 2824, dostęp on-line: http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2824.
[8] S. Gurgul, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa, Legalis 2018.

niewypłacalności dłużnika można mówić dopiero, jeśli z powodu braku środków nie wykonuje on przez dłuższy okres czasu przeważającej części ciążących na nim zobowiązań[9]. Chodzi więc o zaistnienie pewnej ciągłości, nie zaś o przejściowe trudności finansowe. Krótkotrwała utrata płynności nie stanowi przesłanki ogłoszenia upadłości. Za słusznością takiej wykładni przepisów przemawiają również względy językowe. Wyrażenie „utracił", którym posługuje się ustawodawca wskazuje bowiem na trwały i nieprzejściowy stan rzeczy[10]. Nie oznacza to oczywiście, że musi on być definitywny i nieodwracalny - płynność można odzyskać.

Z kolei jeśli chodzi o przesłankę nadmiernego zadłużenia, o której mowa w art. 11 ust. 2 u.p.u., to przyjmuje się, że dłużnik staje się niewypłacalny, jeśli ciążące na nim zobowiązania pieniężne przewyższają wartość posiadanego przez niego majątku i stan taki utrzymuje się przez minimum dwadzieścia cztery miesiące. Istota nadmiernego zadłużenia sprowadza się więc do sytuacji, w której aktualny majątek przedsiębiorcy nie wystarcza do pokrycia jego zobowiązań[11]. Nadmierne zadłużenie pełni funkcję autonomicznej podstawy stwierdzenia niewypłacalności. Ma na celu zapewnienie wierzycielom ochrony poprzez umożliwienie im całościowego zaspokojenia roszczeń w wypadku nagłego zakończenia działalności przez dłużnika – spieniężenie majątku powinno wówczas zapewniać pełną spłatę ciążących na nim zobowiązań. Warto zauważyć, że ustawodawca, wprowadzając przesłankę nadmiernego zadłużenia, podobnie jak w przypadku przesłanki płynnościowej, wskazuje na jego trwałość. Posługuje się bowiem wprost frazą „stan ten utrzymuje się"[12]. W konsekwencji, choćby czasowe uzyskanie przewagi aktywów nad zobowiązaniami, powoduje, że dochodzi do przerwania ciągłości i dwuletni bieg terminu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.p.u. rozpoczyna się na nowo.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 u.p.u. dłużnik ma obowiązek zgłoszenia w sądzie wniosku o ogłoszenie upadłości nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia wystąpienia podstawy upadłości. Czytając łącznie przepisy Ordynacji podatkowej i ustawy prawo upadłościowe, można wysnuć wniosek, że organy podatkowe powinny

[9] Wyrok SN z dnia 19 stycznia 2011 r., V CSK 211/10, Legalis nr 417552, tak także postanowienie SN z dnia 13 kwietnia 2011 r., V CSK 320/10, Legalis nr 429272.
[10] Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., II FSK 1743/12, Legalis nr 1043204.
[11] P. Filipiak, *Prawo upadłościowe* [w:] *System Prawa Handlowego,* Warszawa 2016, s. 694-698.
[12] Ibidem.

więc, w oparciu o zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, ocenić, który moment stanowił czas właściwy wystąpienia przez członka zarządu z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki. Ustalenia takie nie mogą być dowolne i muszą znajdować pełne odzwierciedlenie w wyczerpującym materiale dowodowym[13]. Jednocześnie warto zauważyć, że mimo iż ustawodawca wskazuje wprost dwie podstawy ogłoszenia upadłości dłużnika, to jednak pojęcie stanu niewypłacalności jest pojęciem nieostrym. Tym samym, uzasadnione wydaje się twierdzenie, że dla rzetelnego wskazania i analizy okoliczności aktualizujących obowiązek wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości konieczne będzie, zarówno w odniesieniu do przesłanki płynnościowej, jak i zadłużeniowej, dopuszczenie bądź też powołanie przez właściwy w sprawie organ podatkowy dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości[14]. Należy bowiem mieć na uwadze, że przykładowo stan niewypłacalności będzie kształtował się w odmienny sposób w spółkach branży budowlanej, w których przestoje, wywołane chociażby przez warunki atmosferyczne, są naturalnym zjawiskiem, a inaczej w spółkach specjalizujących się w świadczeniu usług o charakterze doradczym, gdzie tego typu przerwy zasadniczo nie występują.

Analizując przesłankę „czasu właściwego" warto również przytoczyć ciekawy pogląd zaprezentowany przez NSA w wyroku z 9 lipca 2015 r.[15]. Wydając przedmiotowe orzeczenie skład orzekający podniósł, że polski ustawodawca nie odwołuje się wprost do pojęć wskazanych w ustawie prawo upadłościowe. Posługuje się natomiast niedookreślonym zwrotem „zgłoszenie wniosku o upadłość we właściwym czasie". W ocenie Sądu jest to działanie zamierzone, uzasadnione celem regulacji art. 116 O.p. Nie powinno budzić wątpliwości, że przepis ten, normując zasady subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, ma zapewniać uprawnionemu z tytułu podatku dodatkową gwarancję odzyskania nieuregulowanych terminowo należności. Jego celem jest zapewnienie realizacji obowiązków ciążących na członkach zarządu. W razie ich niewykonania zostają oni obciążeni powinnością wyrównania uszczerbku poniesionego z tego tytułu przez Skarb Państwa. Zdaniem Sądu wykładnia analizowanego przepisu musi w pierwszej kolejności

[13] Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2008 r., I FSK 1406/07, Legalis nr 219701.
[14] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej*, Monitor Prawa Bankowego 2015, nr 10, s. 84.
[15] Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2015 r., II FSK 1383/13, LEX nr 783549.

uwzględniać więc funkcję ochronną podmiotu uprawnionego do odzyskania przysługujących mu należności podatkowych. Jednocześnie stanowi ona jedną z głównych funkcji postępowania upadłościowego, zwłaszcza wówczas, gdy oczywiste jest, że niemożliwe będzie całościowe zaspokojenie wszystkich wierzycieli. W konsekwencji, zważywszy na fakt, iż polski ustawodawca, konstruując art. 116 O.p., posłużył się terminem elastycznym, badając przesłankę właściwego czasu, nie należy przenosić mechanicznie na realia danej sprawy terminu wskazanego w regulacjach z zakresu prawa upadłościowego. Z punktu widzenia realizacji celów uregulowania przez polskiego ustawodawcę zasad odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, zasadnicze znaczenie powinno mieć bowiem przede wszystkim zaistnienie podstaw wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, jak również złożenie go w takim terminie, by zapewnić wszystkim wierzycielom możliwość uzyskania równomiernego zaspokojenia, nawet jeśli miałoby ono być jedynie częściowe.

Wydaje się, że chociaż wskazane przez NSA argumenty są racjonalne, to jednak uznanie zaprezentowanego stanowiska za słuszne nie jest do końca uzasadnione. Osłabia ono bowiem znacznie pozycję członka zarządu, co zważywszy na wyjątkowy charakter instytucji odpowiedzialności osób trzecich, wydaje się niewskazane. Co więcej, taka wykładnia przepisów daje organom podatkowym narzędzie pozwalające na dyskrecjonalną ocenę pierwszej spośród przesłanek negatywnych. Celem zapewnienia członkowi zarządu należytej ochrony „czas właściwy" powinien być więc oceniany z uwzględnieniem terminów wskazanych w ustawie prawo upadłościowe.

W tym miejscu warto również zauważyć, że redakcja art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. może sugerować, że przesłanką uwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest samo złożenie we właściwym czasie wniosku o upadłość, natomiast bez znaczenia dla jej oceny pozostają dalsze losy zainicjowanego w ten sposób postępowania. W świetle wykładni celowościowej nie powinno jednak budzić wątpliwości, że aby wyłączenie odpowiedzialności było w ogóle możliwe, sprawie musi zostać nadany dalszy bieg[16]. Przesłanka negatywna nie może być brana pod uwagę, jeśli wniosek został przykładowo zwrócony wnioskodawcy w trybie art. 130

[16] Odmiennie: A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. w świetle przepisów prawa handlowego i podatkowego,* Warszawa 2004, s. 234.

§ 2 ustawy kodeks postępowania cywilnego[17] z uwagi na nieuzupełnienie braków formalnych[18] bądź odrzucony w trybie art. 32 ust. 5 u.p.u. ze względu na niewpłacenie w terminie wzywanej zaliczki. W istocie rzeczy nie chodzi więc jedynie o złożenie wniosku, a o jego zgłoszenie.

Aby członek zarządu spółki kapitałowej mógł skutecznie uwolnić się odpowiedzialności nie jest natomiast wymagane faktycznej ogłoszenie upadłości spółki[19]. Przepis art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej nie uzależnia bowiem wystąpienia przesłanki negatywnej od sposobu rozstrzygnięcia przez sąd w zakresie zasadności zgłoszonego we właściwym czasie wniosku[20]. Znaczenie ma jedynie to, czy spełnione zostały wymogi formalne i w konsekwencji, czy doszło do merytorycznego orzekania w sprawie.

Dla skutecznego wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe irrelewantny pozostaje również fakt, czy wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony przez niego. Przesłanka ta ma bowiem obiektywny charakter. W konsekwencji może być brana pod uwagę także wtedy, gdy z wnioskiem o ogłoszenie upadłości wystąpi wierzyciel spółki lub inny uprawniony do tego podmiot[21]. Jednocześnie warto zauważyć, że wniosek o ogłoszenie upadłości może złożyć samodzielnie każdy członek zarządu spółki. Bez znaczenia pozostają przy tym obowiązuje w spółce zasady jej reprezentacji[22]. W rezultacie terminowe wystąpienie z przedmiotowym wnioskiem przez jednego spośród członków zarządu, uwalnia od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki także pozostałych[23].

[17] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 155 ze zm.) (powoływana dalej jako k.p.c.).
[18] Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2006 r., II FSK 855/05, Legalis nr 229814.
[19] Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2002 r., SA/Sz 1856/00, LEX nr 83697.
[20] R. Sadlik, *Warunki odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za nieopłacone składki,* Monitor Prawa Pracy 2009, nr 5, s. 245.
[21] Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2001 r., I SA/Ka 1734/00, Legalis nr 56206.
[22] Wyrok SN z dnia 13 lutego 2012 r., II UK 121/11, Legalis nr 483361.
[23] A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu...,* op. cit., s. 42.

WYŁĄCZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKA ZARZĄDU Z UWAGI NA OTWARCIE POSTĘPOWANIA RESTRUKTURYZACYJNEGO I ZATWIERDZENIE UKŁADU W POSTĘPOWANIU O ZATWIERDZENIE UKŁADU

Z dniem 1 stycznia 2016 r. do katalogu przesłanek negatywnych uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej ustawodawca dodał również otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o których mowa w ustawie prawo restrukturyzacyjne[24]. Tym samym ujednolicono w znacznej mierze zasady odpowiedzialności członków zarządu funkcjonujące na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej z zasadami obowiązującymi na gruncie ustawy kodeks spółek handlowych[25].

Zgodnie z treścią art. 2 u.p.r. restrukturyzacja przeprowadzana jest w postępowaniu o zatwierdzenie układu, przyspieszonym postępowaniu układowym, postępowaniu układowym oraz postępowaniu sanacyjnym. Jak natomiast stanowi art. 3 ust. 1 u.p.r. postępowania te mają na celu uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika poprzez umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, a jeśli chodzi o postępowanie sanacyjne – także poprzez przeprowadzenie działań sanacyjnych przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli. Jednocześnie, w myśl art. 6 u.p.r. postępowanie restrukturyzacyjne prowadzi się w stosunku do dłużnika niewypłacalnego bądź zagrożonego niewypłacalnością. Z kolei jeśli chodzi o definicję dłużnika niewypłacalnego, to ustawodawca odsyła w tym zakresie wprost do właściwych przepisów ustawy prawo upadłościowe, które omówiono powyżej. Natomiast przez dłużnika zagrożonego niewypłacalnością rozumie się takiego dłużnika, którego sytuacja ekonomiczna wskazuje, że w niedługim czasie może stać się niewypłacalny.

Postępowanie restrukturyzacyjne wszczynane jest zasadniczo na wniosek dłużnika. Zgodnie z treścią art. 7 ust. 2 u.p.r. pod pojęciem „wniosku" należy rozumieć wniosek o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, a także wniosek o

[24] Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1508 ze zm.) (powoływana dalej jako u.p.r.).
[25] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.) (powoływana dalej jako k.s.h.).

zatwierdzenie układu przyjętego w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Należy więc zauważyć, że przepisy wskazują na jego dwojaki charakter[26]. Wniosek może bowiem albo inicjować procedurę zmierzającą do przyjęcia układu (chodzi tu o postępowanie układowe, przyspieszone postępowanie układowe, a także postępowanie sanacyjne) albo inicjować postępowanie mające na celu zatwierdzenie układu, który został uprzednio przyjęty w oderwaniu od norm procedury sądowej w trybie samodzielnego zbierania przez dłużnika głosów wierzycieli.

W przeciwieństwie do wniosku o ogłoszenie upadłości wniosek restrukturyzacyjny nie ma obligatoryjnego charakteru[27]. Wobec tego warto również zbadać wzajemną relację, jaka występuje między tymi dwoma dokumentami. I tak stosownie do treści art. 21 ust. 3 u.p.u. otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu wyłącza odpowiedzialność za niezgłoszenie w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości.

Co istotne, przesłankę negatywną odpowiedzialności stanowi dopiero otwarcie postępowania lub zatwierdzenie układu. Nie wystarczy więc samo złożenie wniosku. Musi on być, w przeciwieństwie do wniosku o ogłoszenie upadłości, zasadny. Co więcej, wobec takiej redakcji art. 116 § 1 O.p. (jak również redakcji art. 299 § 1 k.s.h.) okoliczności, które pozostają *de facto* poza kontrolą członków zarządu, jak choćby opieszałość sądu, mogą w sposób istotny oddziaływać na zakres ich odpowiedzialności. Taki stan rzeczy popularyzuje natomiast praktykę dublowania wniosków restrukturyzacyjnych z wnioskami o ogłoszenie upadłości. Zgodnie z przepisami dotyczącymi zbiegów obowiązkiem sądu jest wówczas w pierwszej kolejności zbadanie wniosku restrukturyzacyjnego. W razie jego uwzględnienia, dochodzi do odrzucenia drugiego z wniosków.

Omawiając wzajemną relację między wnioskiem o ogłoszenie upadłości, a wnioskiem restrukturyzacyjnym należy również wskazać na art. 8 ust. 1 u.p.r. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., zgodnie z którym sąd ma obowiązek odmówić wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego, jeśli jego skutkiem byłoby pokrzywdzenie wierzycieli. Pojęcie to jest typową klauzulą generalną, wypełnianą przez

[27] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wyd. 7*, Warszawa, Legalis 2018.

sąd rzeczywistą treścią w trakcie orzekania w przedmiocie otwarcia postępowania[28]. Interpretując powyższy termin, należy w sposób ostrożny posiłkować się dorobkiem doktryny i judykatury powstałym na gruncie uchylonego już art. 14 ustawy prawo upadłościowe i naprawcze[29]. Teza, zgodnie z którą o pokrzywdzeniu wierzycieli w wyniku przeprowadzenia postępowania restrukturyzacyjnego można mówić wówczas, gdy okoliczności sprawy wskazują, że wierzyciele w ramach zawarcia i wykonania układu doznają zaspokojenia w stopniu mniejszym albo w terminie późniejszym niż zostaliby zaspokojeni na skutek ogłoszenia upadłości, a następnie przeprowadzenia likwidacji majątku dłużnika pozostaje co prawda słuszna, jednak samo „pokrzywdzenie wierzycieli" powinno być interpretowane obecnie znacznie szerzej, z uwzględnieniem okoliczności konkretnego przypadku[30].

Podobnie jak przesłanka wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, tak również przesłanki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu mają obiektywny charakter. Oznacza to, że dla uwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej bez znaczenia pozostaje fakt, kto wystąpił do sądu z odpowiednim wnioskiem. Jednocześnie warto w tym miejscu wskazać, że krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku restrukturyzacyjnego jest zdecydowanie węższy niż krąg podmiotów, które mają prawo wystąpić z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, nie zaliczają się bowiem do niego wierzyciele spółki. Otwarcie postępowania bądź zatwierdzenie układu na wniosek jednego spośród członków zarządu zapewnia ochronę również pozostałym osobom wchodzącym w skład organu.

Mając na uwadze powyższe rozważania, można wysnuć wniosek, że odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest w znacznym stopniu uzależniona od wypełnienia przez niego obowiązków sygnalizacyjnych, o których mowa w ustawach prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne. Na istnienie i zakres odpowiedzialności nie wpływa natomiast jego ewentualna wina w doprowadzeniu zarządzanej spółki do wyjątkowo trudnej sytuacji finansowej grożącej ogłoszeniem upadłości bądź wymagającej wszczęcia postępowania

[28] P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz,* Warszawa, Legalis 2016.
[29] Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535).
[30] P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne...,* op. cit.

restrukturyzacyjnego[31]. Jak wskazuje R. Kubacki, nawet umyślne i świadome działanie członka zarządu na szkodę spółki nie powoduje powstania po jego stronie odpowiedzialności za zaległości podatkowe, jeśli tylko we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości[32], otwarto postępowanie restrukturyzacyjne bądź zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Z punktu widzenia przesłanek orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, która ma subsydiarny, nie zaś odszkodowawczy charakter, bez znaczenia pozostają bowiem przyczyny leżące u podstaw poszczególnych procedur i stosownych czynności[33].

BRAK WINY W NIEZGŁOSZENIU WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI

Kolejną przesłanką wyłączającą odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) Ordynacji podatkowej wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Z uwagi na charakterystyczne regulacje ustawy prawo restrukturyzacyjne przesłanka ta nie odnosi się do nieotwarcia postępowania restrukturyzacyjnego ani do niezatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu.

W pierwszej kolejności warto rozważyć, kiedy w ogóle możliwe jest analizowanie braku winy po stronie członków zarządu. Z szeroką krytyką spotkał się wyrok wydany w tym zakresie przez NSA, w którym stwierdzone zostało, że w sytuacji, gdy złożono wniosek o ogłoszenie upadłości, rozważanie przedmiotowej przesłanki staje się bezzasadne[34]. Opierając się przede wszystkim na wykładni językowej, skład orzekający przyjął, że skoro wniosek został złożony, to brak jest podstaw do badania ewentualnej winy członka zarządu bądź jej braku w niezgłoszeniu go we właściwym czasie. Takie stanowisko nie zasługuje na aprobatę. Jak słusznie wskazują przedstawiciele doktryny należy bowiem w pierwszej kolejności rozróżnić zgłoszenie wniosku upadłościowego we właściwym czasie od stanu jego niezgłoszenia. Następnie warto zauważyć, że druga

[31] A. Pomorska, *Zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółek,* dostępny w Internecie: https://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/financ/pomorska.pdf.
[32] R. Kubacki, *Zasady odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych,* Państwo i Prawo 1998, nr 2, s. 3
[33] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 stycznia 2008 r., I SA/OL 605/07, LEX nr 339767.
[34] Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2011 r., I FSK 637/10, Legalis nr 361898.

z tych sytuacji dotyczy zarówno niezłożenia wniosku w ogóle (co jest równoznaczne z niewykonaniem obowiązku), jak również jego zgłoszenia, ale dokonania tego w niewłaściwym czasie (co z kolei oznacza nienależyte wykonanie obowiązku)[35]. W obu tych przypadkach oceniony powinien zostać stopień zawinienia danej osoby[36]. Odmienna wykładnia analizowanego przepisu pozbawia bowiem sensu przesłankę uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej przykładowo w odniesieniu do członka zarządu powołanego w skład organu już po upływie ustawowego terminu na wystąpienie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. To z kolei stoi w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, jak również narusza podstawowe reguły samej odpowiedzialności, która każdorazowo powinna znajdować podstawy w nagannym zachowaniu i niewypełnieniu przez członka zarządu ciążących na nim obowiązków[37]. Wobec powyższych argumentów należy w sposób negatywny ocenić wydane w późniejszym czasie wyroki sądów administracyjnych, w których potwierdzone zostało, że badanie winy może mieć miejsce jedynie w przypadku, gdy w ogóle nie zgłoszono przedmiotowego wniosku[38]. Wydaje się bowiem, że w tym konkretnym przypadku organy i sądy powinny odstąpić od wykładni językowej przepisu na rzecz pozostałych jej rodzajów, tj. wykładni systemowej i celowościowej. Wykładnia językowa art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. może prowadzić do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć, m.in. w przeanalizowanej powyżej sytuacji, gdy dana osoba została powołana w skład zarządu już po upływie właściwego czasu na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Ponadto stoi ona w sprzeczności z celem wprowadzenia instytucji odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Należy bowiem pamiętać, że celem tym nie jest samo uzyskanie zaspokojenia przez uprawnionego z tytułu podatku (w szczególności zważywszy na fakt, że majątek osoby fizycznej jest zazwyczaj nieadekwatny do zobowiązań spółki), a raczej swoiste wymuszenie na członkach zarządu realizacji obowiązków nałożonych na nich na mocy przepisów upadłościowych[39]. W konsekwencji kształtującą się obecnie linię orzeczniczą,

[35] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich*..., op. cit., s. 78-79.
[36] S. Łajszczak, A. Partyka-Opiela, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe,* Monitor Prawniczy 2013, nr 14.
[37] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...,* op. cit., s. 79.
[38] Tak m.in. wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 93/11, Legalis nr 543050, wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., I FSK 1737/12, Legalis nr 807581.
[39] A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu...,* op. cit., s. 233.

zgodnie z którą przesłanka zawinienia może być badana jedynie w przypadku niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości należy uznać za nieprawidłową.

W tym miejscu warto również przeanalizować możliwość uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności w sytuacji, gdy wniosek został co prawda złożony, ale z uwagi na nieuzupełnienie braków formalnych zwrócono go stronie. Jak wskazano już w niniejszej pracy zwrot pisma powoduje, że nie wywołuje ono żadnych skutków prawnych. Wobec tego nie powinno budzić wątpliwości, że członek zarządu nie zostanie pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeśli dowiedzie braku swojej winy w nieprawidłowym zgłoszeniu przedmiotowego wniosku. Jako trafny należy ocenić pogląd, zgodnie z którym w przypadku zwrotu wniosku stronie na skutek uchybienia wymogom formalnym i nieuzupełnienia zaistniałych braków w terminie, ocenie powinno zostać poddane przede wszystkim istnienie realnej możliwości uzupełnienia owych braków[40]. Z kolei zbyt restrykcyjne wydaje się stanowisko, że zwrot wniosku w dniu odwołania wnioskodawcy z zarządu spółki wyklucza możliwość spełnienia jednej z przesłanek negatywnych pociągnięcia członka zarządu do odpowiedzialności, bowiem członek zarządu ma obowiązek zainicjować prawidłowo postępowanie upadłościowe[41]. Jak trafnie wskazują M. Gromek i B. Sierakowski stanowisko takie nie zasługuje na aprobatę, gdyż czyni odpowiedzialność unormowaną w art. 116 O.p. odpowiedzialnością całkowicie obiektywną, w sytuacji gdy w rzeczywistości zasadza się ona nie tylko na bezprawności, ale też na pojęciu winy[42].

Pojęcie winy nie zostało zdefiniowane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Posiłkując się jednak ujęciem cywilistycznym, można przyjąć, że obejmuje ono swoim zakresem każdą postać winy, czyli zarówno winę umyślną, jak i nieumyślną[43]. Jednocześnie za ugruntowany można uznać pogląd, wedle którego pod w/w pojęciem należy rozumieć również niedbalstwo, tj. powinność i możność przewidzenia skutku w postaci trwałej niewypłacalności spółki. Badając kryterium braku winy jako podstawy wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe, powinno przyjmować się obiektywny miernik staranności, jaka może być

[40] Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2007 r., I FSK 1511/06, Legalis nr 726660.
[41] Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., I FSK 1854/11, Legalis nr 552841.
[42] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 81.
[43] Wyrok NSA z dnia 13 października 2011 r., I FSK 1642/10, LEX nr 1069304.

wymagana od strony, która w należyty sposób dba zarówno o swoje interesy[44], jak i o interesy udziałowców i wierzycieli spółki, w tym wierzycieli uprawnionych z tytułu podatku[45]. Organy podatkowe i sądy administracyjne przyjmują, że członek zarządu ma obowiązek znać stan finansowy i zasady działania spółki, a także rodzaj i charakter zawieranych przez nią transakcji. W konsekwencji powoływanie się na niewiedzę w zakresie nieprawidłowości występujących w spółce nie stanowi przesłanki wyłączenia odpowiedzialności za zaległości podatkowe[46].

Co istotne, od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki uwalnia członka zarządu jedynie obiektywny i niezawiniony brak możliwości wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, nie zaś jego świadome niezgłoszenie[47]. Dla udowodnienia braku winy niezbędne jest więc wykazanie nie tylko samej staranności, ale również dowiedzenie, że uchybienie obowiązkowi wynikającemu z ustawy było od danej osoby faktycznie niezależne. W tym kontekście niewystąpienie w wnioskiem o ogłoszenie upadłości w skutek udzielonej w sposób błędny pomocy prawnej nie wypełnia więc przesłanki braku zawinienia i tym samym nie pozwala na wyłączenie ewentualnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki[48]. Dla skutecznego uwolnienia od odpowiedzialności irrelewantne pozostają również pobudki kierujące członkiem zarządu, w tym okoliczność, że nie zgłaszając przedmiotowego wniosku, działał w dobrej wierze bądź był przekonany, że w danym momencie nie zachodzi jeszcze realna potrzeba wnioskowania o ogłoszenie upadłości spółki. Za ugruntowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym należy uznać pogląd, zgodnie z którym nie można pozbawić członka zarządu prawa do podjęcia ryzyka i niewystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości pomimo zaistnienia ustawowych przesłanek takiego działania, jeśli w gdy jego ocenie możliwe jest jeszcze opanowanie sytuacji finansowej spółki, a co za tym idzie spłata całości ciążących na niej zobowiązań. Co istotne, jeżeli członek zarządu zdecyduje się podjąć takie ryzyko, powinien czynić to z pełną świadomością wiążącej się z tym odpowiedzialności. Innymi słowy, osoba zarządzająca spółką musi liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami błędnej oceny sytuacji. Jeśli

[44] Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, Legalis nr 448260.
[45] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...,* op. cit., s. 80.
[46] Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, LEX nr 1113114.
[47] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 września 2017 r., I SA/Kr 717/17, Legalis nr 1694529.
[48] Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2002 r., III SA 2544/00, Legalis nr 54866.

uregulowanie ciążących na spółce zobowiązań i zaległości okaże się chociażby częściowo niemożliwe, członek zarządu zostanie bowiem pociągnięty do subsydiarnej odpowiedzialności[49] i będzie odpowiadał za ich spłatę. Taka wykładnia przepisów pozostaje spójna z wykładnią prezentowaną przez SN. Przykładowo w wyroku zapadłym 5 lipca 2011 r. przyjęto, że subiektywne przeświadczenie członka zarządu, iż pomimo nieregulowania w terminie zobowiązań, może dojść jeszcze do poprawy kondycji finansowej spółki, a więc przeświadczenie, iż utrata płynności spowodowana jest przejściowymi trudnościami, pozostaje bez znaczenia przy ocenie przesłanki uwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności, o ile nie znajduje ono poparcia w obiektywnych okolicznościach potwierdzających, że rzeczywiście osiągalne jest odzyskanie płynności bądź zniwelowanie stopnia zadłużenia spółki[50].

Jeśli natomiast chodzi o konkretne sytuacje, w których mimo niezgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości członek zarządu może skutecznie uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, to powszechnie uznaje się, że obłożna choroba uniemożliwiająca wystąpienie z przedmiotowym wnioskiem stanowi przykład niezawinionego zaniechania[51], a tym samym zwalnia z odpowiedzialności podatkowej. Oczywiście nie chodzi tu o jakąkolwiek dolegliwość, a raczej o nagłą chorobę o niespodziewanym przebiegu. Członek zarządu, chcąc wyłączyć ewentualną odpowiedzialność, może również powołać się na swoją nieobecność, a co za tym idzie niemożność uczestniczenia w pracach zarządu (spowodowane na przykład osadzeniem w areszcie), czy też nieznajomość rzeczywistego stanu majątkowego spółki (nie dotyczy to jednak niewiedzy, a przykładowo sytuacji, w której członek zarządu został przez osoby trzecie wprowadzony w błąd co do jej finansów)[52]. Co istotne, wskazane okoliczności nie mają uniwersalnego charakteru i w konsekwencji podlegają każdorazowej ocenie, przy czym ocena taka musi być silnie zindywidualizowana. Jej kluczowy element powinno stanowić określenie związku przyczynowo – skutkowego występującego pomiędzy zaistniałymi

[49] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 maja 2014 r., I SA/Kr 399/14, LEX nr 1467471, tak także wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 lutego 2014 r., I SA/Kr 30/14, LEX nr 1501903.
[50] Wyrok SN z dnia 5 lipca 2011 r., I UK 422/10, LEX nr 1084705.
[51] Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, Legalis nr 448260.
[52] Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., I FSK 36/10, LEX nr 1101750.

okolicznościami, a rzeczywistą niemożnością realizacji przez daną osobę ustawowego obowiązku wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości[53].

Bez znaczenia przy orzekaniu o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe pozostaje natomiast wewnętrzny podział obowiązków pomiędzy poszczególne osoby wchodzące w skład zarządu[54]. Skoro bowiem zgodnie z treścią art. 201 k.s.h. zarząd jest organem, który prowadzi sprawy spółki i ją reprezentuje, to należy uznać, że podział obowiązków nie może wyłączać winy danej osoby, nawet jeśli w ramach takiego podziału wyrazi ona zgodę na pozbawienie jej możliwości realnego oddziaływania na sprawy spółki[55]. Zrzekając się wpływu na zarządzanie spółką, członek zarządu bierze bowiem na siebie ryzyko ponoszenia odpowiedzialności za powstałe po jej stronie zaległości podatkowe. Podobnie dzieje się, gdy członek zarządu decyduje się na wykonanie uchwały zgromadzenia wspólników, na mocy której udziałowcy zakazują członkom zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Przyjmuje on wówczas na siebie wszelkie ryzyka związane z tego rodzaju zaniechaniem, w tym również ryzyko ponoszenia odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki[56].

Analizując przesłankę winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, należy także zwrócić uwagę na treść § 1a dodanego do art. 116 O.p. począwszy od 1 stycznia 2016 r. Regulacja ta dotyczy sytuacji, gdy obowiązek wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości powstał i istniał jedynie w czasie, kiedy prowadzona była albo egzekucja przez zarząd przymusowy albo egzekucja przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego. Ustawodawca zdecydował się w tym zakresie na przyjęcie niewzruszalnego domniemania prawnego, zgodnie z którym przyjmuje się wówczas, że członek zarządu nie ponosi winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Warto zauważyć, że konstrukcja domniemania niewzruszalnego *(preasumptio iuris ac de iure)* jest w praktyce niemal w ogóle niestosowana[57]. Niechętnie bowiem wprowadzane są unormowania nawiązujące do teorii dowodów formalnych, które ustanawiają nieelastyczne reguły oceny zebranych w toku postępowania dowodów i pozbawiają organ właściwy w sprawie możliwości ich kwalifikacji zgodnie

[53] M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 80.
[54] Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013, I FSK 1291/12, POP 2014, nr 1, poz. 7, s. 54.
[55] Wyrok NSA z dnia 9 marca 2012 r., II FSK 1714/10, CBOSA.
[56] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 marca 2014 r., I SA/Kr 1461/13, LEX nr 1518510.
[57] S. Babiarz, B. Dauter, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX.

z własnym uznaniem, tj. w myśl zasady swobodnej oceny dowodów[58]. Domniemanie prawne niewzruszalne nie może zostać obalone dowodem przeciwnym jeśli tylko przesłanka jego stosowania jest prawdziwa. W analizowanym przypadku przesłanką tą jest powstanie i istnienie obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie prowadzenia egzekucji przez zarząd przymusowy w trybie art. 1064^{1}-1064^{13} k.p.c. bądź w czasie prowadzenia egzekucji przez sprzedaż przedsiębiorstwa stosownie do treści art. 1064^{14}-1064^{23} k.p.c. Bez znaczenia pozostaje natomiast w takiej sytuacji faktyczna możliwość wystąpienia przez członka zarządu z przedmiotowym wnioskiem.

WSKAZANIE MIENIA SPÓŁKI, Z KTÓREGO MOŻE BYĆ PROWADZONA EGZEKUCJA

Katalog przesłanek negatywnych wykluczających możliwość orzekania o odpowiedzialności członków zarządu zamyka wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2 O.p.). W pierwszej kolejności należy przeanalizować wzajemną relację występującą pomiędzy ujawnieniem majątku a uprzednią bezskutecznością egzekucji. Jak podkreśla się w orzecznictwie wskazanie mienia dotyczy okresu po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji. Z treści art. 116 § 1 pkt 2 O.p. wynika bowiem, że chodzi o sytuację, gdy w pierwszej kolejności egzekucja z majątku spółki okazuje się bezskuteczna w całości lub w części, a następnie członek zarządu wskazuje mienie, z którego egzekucja może pozwolić na zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych[59]. Mając na uwadze powyższe i przyjmując jako trafny pogląd, zgodnie z którym, aby wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej było w ogóle możliwe, konieczne jest przeprowadzenie egzekucji skierowanej do całego majątku spółki, która to egzekucja musi okazać się przynajmniej w części bezskuteczna, pojawia się wątpliwość, w jaki sposób członek zarządu spółki kapitałowej może wykazać po zakończeniu takiej egzekucji, że istnieje jeszcze mienie, z którego podmiot uprawniony z tytułu podatku uzyska zaspokojenie. Analizując wskazane przesłanki łącznie, można wysnuć wniosek, że w pewnym zakresie wzajemnie się one wykluczają. Jeśli bowiem egzekucja

[58] A. Gill, *Charakter prawny domniemania doręczenia w kodeksie postępowania administracyjnego*, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny 72, 2010, z. 4, s. 75.
[59] Wyrok SA w Krakowie z dnia 12 grudnia 2017 r., III AUa 507/16, Legalis nr 1713173.

przeprowadzona w stosunku do całego majątku spółki okazała się bezskuteczna, to po jej zakończeniu nie powinno być już możliwe wskazanie aktywów, które pozwoliłyby na uregulowanie zaległości podatkowych.

Wydaje się, że brak sprzeczności między przesłanką bezskuteczności egzekucji będącą warunkiem wszczęcia postępowania w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu, a przesłanką ujawnienia majątku umożliwiającego zaspokojenie zaległości podatkowych stanowiącą podstawę wyłączenia odpowiedzialności występuje jedynie wówczas, gdy członek zarządu wskazuje mienie, które należało do spółki już w trakcie postępowania egzekucyjnego lub które powstało albo zostało nabyte dopiero po jego zakończeniu[60]. Jeśli jednak chodzi o pierwszą ze wskazanych sytuacji, to brak sprzeczności okazuje się mieć jedynie pozorny charakter. Oczywiste jest bowiem, że jeżeli członek zarządu ujawnia pewien majątek, który posiadany był przez spółkę już na etapie egzekucji, to organy podatkowe z całą pewności tej egzekucji do niego nie skierowały. Nie sposób wówczas przyjąć, że doszło do spełnienia przesłanki bezskuteczności. Bezskuteczność może bowiem zostać stwierdzona jedynie wówczas, gdy przymusowa realizacja zobowiązań została przeprowadzona do całego majątku spółki (nie zaś do jego poszczególnych składników) i nie przyniosła rezultatów. W świetle powyższego nie budzi więc wątpliwości, że jeśli na etapie postępowania egzekucyjnego istniał majątek, do którego nie skierowano egzekucji, to ewentualne pociągnięcie członka zarządu do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki nastąpiło z naruszeniem art. 116 § 1 O.p. (z uwagi na błędne określenie przesłanki bezskuteczności)[61]. Nie ma wówczas w ogóle możliwości badania przesłanki wskazania mienia pozwalającego na zaspokojenie zaległości. Skoro bowiem nie istnieją podstawy do pociągnięcia członka zarządu do odpowiedzialności, to tym bardziej nie można analizować, czy spełniony został warunek uwolnienia go od tej odpowiedzialności. W konsekwencji należy więc uznać, że o rzeczywistym braku sprzeczności między bezskutecznością egzekucji a wskazaniem majątku pozwalającego na uregulowanie zaległości podatkowych można mówić jedynie wtedy, gdy członek zarządu wskazuje mienie, które powstało lub zostało nabyte już po zakończeniu

[60] B. Draniewicz, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 501/08,* Prawo Spółek 2010, nr 6, s. 57.
[61] Ibidem.

egzekucji. Co do zasady, spółka może bowiem prowadzić wówczas działalność gospodarczą i podejmować samodzielnie czynności prawne. Co natomiast najistotniejsze, może także nabywać prawa i wierzytelności wynikające ze stosunków prawnych istniejących w czasie prowadzenia egzekucji (przykładowo na skutek zakończenia postępowania w przedmiocie spornej wierzytelności).

Celem uwolnienia się od odpowiedzialności członek zarządu powinien wskazać mienie spółki pozwalające na przeprowadzenie egzekucji, która zaspokoi znaczną część zaległości podatkowych. Z uwagi na fakt, że ustawodawca zdecydował się posłużyć w tym zakresie nieostrym pojęciem „znaczna część", analiza ostatniej z przesłanek nastręcza pewnych wątpliwości interpretacyjnych. W powszechnym rozumieniu znaczny to „dość duży pod względem liczby, ilości, natężenia; pokaźny, niemały, spory"[62]. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że członek zarządu nie może skutecznie uwolnić się od odpowiedzialności poprzez wskazanie majątku pozwalającego na zaspokojenie wyłącznie małego ułamka istniejących zaległości podatkowych. Jednocześnie nie sposób jednak określić jednoznacznie takiego poziomu zaspokojenia, którego osiągnięcie wypełniałoby automatycznie analizowaną przesłankę. Określenie właściwej proporcji powinno więc odbywać się każdorazowo z uwzględnieniem okoliczności danego przypadku.

Przykładowo, w wyroku z 7 grudnia 2010 r. NSA uznał, że wskazanie mienia, które pozwala na zaspokojenie zaledwie 20% zaległości podatkowych spółki nie stanowi przesłanki uwolnienia członka zarządu od ewentualnej odpowiedzialności. Sąd słusznie podniósł, że uznanie stanowiska zajętego w tym zakresie przez stronę skarżącą za prawidłowe mogłoby znacznie utrudnić uzyskanie przez Skarb Państwa zaspokojenia w pozostałej części stanowiącej aż 80% wszystkich zaległości. Taki odsetek z całą pewnością nie może natomiast zostać uznany za nieznaczny. Wyłączenie odpowiedzialności prowadziłoby w takiej sytuacji do nieuzasadnionego uprzywilejowania członka zarządu wobec podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, co z kolei wydaje się sprzeczne z intencją ustawodawcy. NSA wskazał również, że z uwagi na zasady wykładni językowej nie można traktować w sposób odrębny poszczególnych zaległości podatkowych i oceniać każdorazowo, czy mogą zostać one zaspokojone ze wskazanego majątku. Przeczy temu bowiem treść art. 116 § 1 pkt 2 O.p., zgodnie

[62] S. Dubisz, *Uniwersalny słownik języka polskiego,* Warszawa 2003, s. 1046.

z którym dla uwolnienia od odpowiedzialności konieczne jest wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych (nie zaś pojedynczej zaległości) w znacznej części. Przyjęcie odmiennego toku rozumowania prowadziłoby do irracjonalnych wniosków. Przykładowo wskazanie majątku o wartości 50.000 zł pozwalałoby członkowi zarządu uwolnić się od odpowiedzialności za każdą z zaległości podatkowych w kwocie 10.000 zł, także w sytuacji, gdy spółka miałaby takich zaległości kilka, kilkanaście czy nawet kilkadziesiąt. Dochodziłoby wówczas do sztucznego pomnażania mienia, co z kolei wyłączałoby odpowiedzialność danej osoby pomimo faktycznej niemożności uzyskania zaspokojenia przez podmiot uprawniony z tytułu podatku[63].

Dokonując wykładni analizowanego pojęcia, warto również przytoczyć pogląd G. Dźwigały, zgodnie z którym za znaczną część w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 2 O.p. należy uznać minimum połowę wartości dochodzonej należności (przy czym nie chodzi tu wyłącznie o same zaległości, ale także o kwotę odsetek i ewentualnych kosztów egzekucyjnych). Jednocześnie nie wyklucza to możliwości zakwalifikowania jako znacznej części również mniejszych wartości, w szczególności gdy są to istotne kwoty. Przykładowo, zdaniem G. Dźwigały, jeśli należności Skarbu Państwa są należnościami o dużej, kilkumilionowej wartości, za znaczną ich część należy uznać również sumy kilkusettysięczne[64]. Przytoczone stanowisko, chociaż dość kontrowersyjne, powinno zostać ocenione jako prawidłowe. Wydaje się bowiem, że z punktu widzenia podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, sytuacją bardziej pożądaną jest uzyskanie pewności co do chociażby częściowego zaspokojenia kilkumilionowej należności, w szczególności zważywszy na fakt, że majątek osoby fizycznej jest zazwyczaj nieadekwatny do skali zobowiązań spółki, co sprawia, że szanse na uregulowanie zaległości podatkowych maleją, jeśli nie dojdzie do zaspokojenia Skarbu Państwa w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec samego podatnika.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że ustawodawca nie wskazuje w treści art. 116 § 1 pkt 2 O.p., że uwolnienie członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności powinno następować w takiej proporcji, w jakiej możliwe było

[63] Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2010 r., I FSK 3/10, Legalis nr 357934.
[64] G. Dźwigała, *Odpowiedzialność członka zarządu za błędy w wypełnianiu obowiązków podatkowych,* Prawo i podatki 2006, nr 3, s. 11.

zaspokojenie zaległości podatkowych ze wskazanego przezeń mienia. Wniosek taki nie może zostać wyprowadzony przede wszystkim z uwagi na uszczegółowienie, jakim posłużył się ustawodawca, konstruując przesłanki negatywne odpowiedzialności. Wydaje się, że gdyby rzeczywistym jego celem było ustanowienie wzajemnego proporcjonalnego sprzężenia między osiągniętym stopniem zaspokojenia, a zakresem odpowiedzialności członka zarządu, zrezygnowałby on z odwołania się do „zaspokojenia zaległości w znacznej części" i wskazał wprost na istnienie takiego powiązania. To z kolei oznaczałoby, że jeśli członek zarządu wskaże w toku postępowania mienie, które pozwoli na zaspokojenie istniejących zaległości podatkowych chociażby w niewielkim stopniu, zostanie w takiej samej proporcji zwolniony od odpowiedzialności. Wydaje się, że taka konstrukcja byłaby bardziej racjonalna i celowa. Zmuszałaby bowiem członka zarządu do poszukiwań i wskazania majątku spółki nawet wówczas, gdy byłby on pewny, że w danym momencie nie istnieje już mienie, z którego egzekucja mogłaby doprowadzić do zaspokojenia znacznej części zaległości podatkowych[65]. Ujawnienie jakiegokolwiek majątku spółki przekładałoby się bowiem bezpośrednio na zakres jego odpowiedzialności i pozwalało na jej proporcjonalne ograniczenie.

W tym miejscu należy również zauważyć, że podobna do postulowanej powyżej zależność występuje obecnie w odniesieniu do przesłanki pozytywnej odpowiedzialności w postaci bezskuteczności egzekucji. Zgodnie z treścią art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej członek zarządu może bowiem zostać pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeśli egzekucja z jej majątku okazała się bezskuteczna w całości lub w części. Oznacza to, że zakres odpowiedzialności członka zarządu jest ograniczony wyłącznie do tych zaległości, których nie zaspokojono w toku postępowania egzekucyjnego.

Chociaż ustawodawca nie zdecydował się na uzależnienie zakresu zwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe od stopnia zaspokojenia uzyskanego ze wskazanego przezeń majątku spółki, to jednak w świetle powyższych rozważań wydaje się, że możliwy do obrony jest pogląd, zgodnie z którym należy *de lege lata* przyjmować, że członek zarządu zostaje zwolniony z odpowiedzialności w takiej części, w jakiej wskazał mienie pozwalające na zaspokojenie podmiotu uprawnionego z tytułu podatku. Takie rozwiązanie jest korzystne zarówno z punktu widzenia osoby

[65] B. Draniewicz, *Glosa do wyroku WSA...*, op. cit., s. 58-59.

trzeciej, która może w ten sposób wpływać na zakres ponoszonej przez siebie odpowiedzialności, jak i z perspektywy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, który zyskuje większe perspektywy na odzyskanie przysługujących mu należności. Co więcej, można w nim również dostrzec element nagrody dla członka zarządu za ujawnienie mienia spółki, które może pozwolić na zaspokojenie jej zaległości[66].

Wskazywane mienie musi faktycznie istnieć w momencie prowadzenia postępowania dotyczącego przeniesienia odpowiedzialności na osobę trzecią, być łatwe do zidentyfikowania i zbycia, nadawać się do egzekucji, która rokuje pozytywnie na osiągnięcie znacznych kwot w odniesieniu do wysokości zaległości podatkowych obciążających spółkę, a także przedstawiać pewną realną wartość finansową. Jest to bowiem niezbędne przy ocenie, czy ewentualna egzekucja będzie skuteczna i doprowadzi do zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa w znacznej części[67]. Aby uwolnić się od odpowiedzialności, członek zarządu powinien wskazać konkretne składniki bądź prawa majątkowe, określając przy tym ich usytuowanie, wartość, stan prawny[68]. Przykładowo, jeśli członek zarządu wskazuje wierzytelności przysługujące spółce, muszę być one stwierdzone i pewne, tj. znajdować potwierdzenie w orzeczeniu sądu, zawartej ugodzie sądowej czy czynności uznania długu przez dłużnika. Tylko tak ustalone roszczenia mogą bowiem stanowić przedmiot skutecznej egzekucji. *A contrario* nie wystarczy więc wykazanie istnienia jakichkolwiek wierzytelności przysługujących spółce. Konieczne jest również dowiedzenie, że są one wymagalne. Samo twierdzenie, że spółka posiada wierzytelności niepoparte jednoznacznymi dowodami, które potwierdzałyby ich faktyczne istnienie nie umożliwia bowiem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w stosunku do wskazanego majątku[69]. Na skuteczne uwolnienie się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe nie pozwoli natomiast z całą pewnością wskazanie wierzytelności spornych, czy tym bardziej przedawnionych.

Jak już podniesiono, wskazywane mienie musi być mieniem aktualnie istniejącym. Przesłanki wymienionej w art. 116 § 1 pkt 2 O.p. nie wyczerpuje więc wskazanie składników majątku istniejących wcześniej, tj. np. w trakcie zakończonego postępowania egzekucyjnego. Na słuszność takiego wniosku wskazuje jednoznacznie

[66] Wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lutego 2009 r., I SA/Wr 501/08, Legalis nr 166524.
[67] Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., I FSK 366/14, Legalis nr 1310985.
[68] Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 czerwca 2017 r., I SA/Bk 1186/16, Legalis nr 1631436.
[69] M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa: 366 wyjaśnień i interpretacji,* Warszawa 2013, s. 314.

brzmienie analizowanego przepisu, zgodnie z którym członek zarządu powinien wskazać (a więc w toku postępowania mającego za przedmiot wydanie decyzji o jego odpowiedzialności) mienie spółki, egzekucja z którego umożliwi (a więc w danym momencie, nie zaś w przeszłości) zaspokojenie zaległości podatkowych. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że przedmiotowa przesłanka dotyczy wyłącznie ujawnienia istniejącego aktualnie majątku spółki, który może być przedmiotem egzekucji przeprowadzanej w przyszłości[70].

PODSUMOWANIE

Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, określane często błędnie mianem egzoneracyjnych czy też ekskulpacyjnych, nastręczają zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym i sądom administracyjnym licznych wątpliwości interpretacyjnych. Wobec nieścisłości, wydaje się, że wymagają one doprecyzowania.

W pierwszej kolejności należy rozważyć zmiany redakcyjne w zakresie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. Przepis ten rodzi obecnie pewne kontrowersje z uwagi na fakt, że ustawodawca, konstruując przesłankę w postaci zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, nie zdecydował się na bezpośrednie odesłanie do przepisów ustawy prawo upadłościowe. W konsekwencji nie jest oczywiste, czy wykładnia pojęcia „właściwy czas", którym posługuje się ustawodawca powinna odbywać się z uwzględnieniem terminów w niej wskazanych czy też pozostawać od owych terminów niezależna.

Warto również zastanowić się nad modyfikacją przesłanki wskazania mienia, z którego może być prowadzona skuteczna egzekucja poprzez ustanowienie proporcjonalnego sprzężenia między osiągniętym w rzeczywistości stopniem zaspokojenia, a zakresem odpowiedzialności ponoszonej przez członka zarządu. Ustawodawca powinien zrezygnować w tym zakresie z odwołania się do nieostrego pojęcia „zaspokojenia zaległości w znacznej części" i wskazać wprost, że uwolnienie członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności następuje w takiej proporcji, w jakiej możliwe jest zaspokojenie zaległości podatkowych. Wydaje się, że taka

[70] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 marca 2017 r., I SA/Po 1114/16, Legalis nr 1601180.

konstrukcja byłaby bardziej racjonalna i celowa. Eliminowałaby bowiem wątpliwości interpretacyjne pojawiające się na etapie wykładni, a dodatkowo zmuszałaby członka zarządu do poszukiwań i wskazania majątku spółki nawet wówczas, gdy byłby on pewny, że w danym momencie nie istnieje już mienie, które pozwoli na zaspokojenie znacznej części niespłaconych uprzednio zaległości podatkowych.

Pomimo powyższych uwag krytycznych, rozwiązania konstrukcyjne przyjęte przez ustawodawcę podatkowego w zakresie przesłanek pozwalających członkom zarządu uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, nie powinny być jednak oceniane w sposób jednostronnie negatywny. Na aprobatę zasługuje fakt, że instytucja odpowiedzialności członków zarządu odwołuje się przede wszystkim do kryteriów obiektywnych, nie zaś subiektywnych. Ustawodawca nie nawiązuje raczej do pojęć takich jak świadomość, cel, dobra czy zła wiara charakterystycznych dla prawa cywilnego. Jedyny wyjątek od tej zasady stanowi przesłanka braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Taka konstrukcja przesłanek negatywnych odpowiedzialności powinna zostać oceniona pozytywnie. Rezygnacja z kryteriów obiektywnych sprawia bowiem, że regulacje publicznoprawne są prostsze w zastosowaniu i bardziej efektywne niż instrumenty o charakterze cywilnoprawnym. W konsekwencji należy więc odrzucić postulat wprowadzenia do przepisów Ordynacji podatkowej regulacji, które pozwalałaby członkowi zarządu na uwolnienie się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej w sytuacji, gdy mimo niezgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości podmiot uprawniony z tytułu podatku nie poniósł szkody. Nie można argumentować, że taka nowelizacja byłaby uzasadniona potrzebą ujednolicenia zasad odpowiedzialności za zaległości podatkowe obowiązujących na gruncie Ordynacji podatkowej i zasad odpowiedzialności za zobowiązania prywatnoprawne uregulowanych w przepisach kodeksu spółek handlowych. Odpowiedzialność podatkowa znajduje bowiem swoje podstawy w istnieniu zaległości podatkowej, a stan ten nie powinien być przyrównywany do szkody w rozumieniu cywilnoprawnym. Zaległość podatkowa ma obiektywny charakter. Istnieje bądź nie istnieje. W przeciwieństwie do szkody nie może być więc przedmiotem oceny i szacunku, co ostatecznie potwierdza, że konstrukcja przesłanek pozwalających na uwolnienie od odpowiedzialności powinna w tym zakresie zostać oceniona pozytywnie, a postulaty

wprowadzenia kryteriów subiektywnych charakterystycznych dla prawa cywilnego odrzucone.

SUMMARY

Premises for discharge of liability for capital companies' tax arrears by members of the management board

The tax liability of members of the management board applies in the situation where the company does not settle its tax liability in due time and where the execution against the company's assets proves to be fully or partially ineffective. On the one hand, this legal structure protects the fiscal interest of the State Treasury, and on the other it encroaches on the constitutional protection of the right of property. Against this background, premises for discharge of tax liability deserve special attention. Significantly, these premises are largely related to discharge of duties of the management board arising from bankruptcy and restructuring rules. Pursuant to article 116 par. 1 point 1 letter a) and b) of the Tax Ordinance 1997 a member of the management board may extricate himself from the tax liability by showing that a bankruptcy petition was filed in due time or that at that time a ruling on opening of restructuring proceedings or on the approval of an arrangement in the proceedings in the matter of approving the arrangement was issued or that the failure to file a bankruptcy petition was not through his fault. Due to the fact that the above mentioned premises should not be evaluated only on the basis of the provisions of the Tax Ordinance, a number of regulations of bankruptcy law and restructuring law were also taken into account in the analysis process. In addition, the rich case-law in this area was mentioned. Finally, the premise of disclosure of company's assets, the execution against which would enable the satisfaction of the company's tax arrears to a significant extent (article 116 par. 1 point 2 of Tax Ordinance 1997) was presented. The analysis of premises for discharge of tax liability carried out in this particular way enabled the author to try to construct the postulates of their amendment and clarification, and also allowed for a subjective assessment of the currently applicable regulations.

Key words: third party tax liability, member of the management board, capital company, tax arrear.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, członek zarządu, spółka kapitałowa, zaległość podatkowa.