

Hanna Filipczyk*

REFLEKSJE O PRZEDMIOCIE PODATKU DOCHODOWEGO¹

1. WSTĘP

Celem tego artykułu jest przedyskutowanie podstawowego problemu opodatkowania podatkiem dochodowym: kwestii sposobu określania przedmiotu i zakresu tego podatku. Dyskusja ta prowadzona jest na tle refleksji na temat natury dochodu oraz jego normatywnego pojęcia.

Rozważania ogniskują się wokół trzech tez: i) mimo inherentnych trudności wynikających z niepokrywania się normatywnego (prawnego) pojęcia dochodu z pojęciem ekonomicznym (według którejkolwiek z teorii) odnalezienie przybliżonego choćby prawnego pojęcia dochodu jest nieodzowne w wykładni operatywnej i stosowaniu przepisów ustaw o odatkach dochodowych; ii) pojęcie to jest pokrewne pojęciu dochodu Haiga-Simonsa – jest jego adaptacją (z modyfikacjami wynikającymi ze specyficznie prawnej jego konwencjonalizacji); iii) zasadne jest posługiwanie się tym pojęciem w określaniu przedmiotu i zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym.

Wnioski teoretyczne zostaną zilustrowane omówieniem i krytyczną analizą stanowiska sądów administracyjnych w sprawie skutków podatkowych wypłaty dywidendy w naturze – przeniesienia przez spółkę prawa handlowego własności składników majątkowych na rzecz jej udziałowca (akcjonariusza) w realizacji roszczenia do wypłaty dywidendy.

* Doktor nauk prawnych, współpracownik Wydziału Prawa i Administracji UMK, doradca podatkowy w Enodo Advisors.

¹ Praca powstała w wyniku realizacji projektu badawczego nr 2014/15/D/HS5/01599 pt. „Racjonalność prawa. Unikanie opodatkowania jako problem wykładni i stanowienia prawa” finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki.

2. „DOCHÓD” JAKO KATEGORIA EKONOMICZNA I PRAWNA A PRZEDMIOT PODATKU DOCHODOWEGO

Trafne i nienowe już (choć nadal – być może – mające posmak paradoksu) jest spostrzeżenie, iż trudno wskazać, jaka jest normatywna koncepcja dochodu, jako tego, co jest przedmiotem podatku dochodowego – czym mianowicie jest ów „dochód”, o którym mowa w przepisach i w samej nazwie podatku. Polski ustawodawca dochodu nie definiuje. Niepodobna bowiem za zadowalającą definicję² uznać określenia, że dochodem jest, co do zasady, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym – por. art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ i art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴.

Wstrzemięźliwość ustawodawcy w definiowaniu dochodu nie jest zjawiskiem nowym⁵, rzadkim⁶, ani – co najważniejsze – przygodnym⁷. U jego źródła tkwi amorficzność i nieuchwytność dochodu jako bytu. Problem jest piętrowy.

² Pozostawiam to stwierdzenie bez szerszego komentarza, choć – być może – budzi ono zastrzeżenia. Krótko: określenie to nie zadowala *qua* definicja rzeczowa, bo nie charakteryzuje definiowanego przedmiotu (w sytuacji, gdy katalog przychodów jest niewyczerpujący).

³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851; dalej powoływana jako: u.p.d.o.p.

⁴ Tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361; dalej powoływana jako: u.p.d.o.f. W przypadku tej ustawy „definiuje” się w ten sposób dochód ze źródła przychodów.

⁵ „[P]oczątkowo właściwie trudno było znaleźć jakąkolwiek definicję dochodu w aktach prawnych. W XVIII wieku w Zjednoczonym Królestwie, czyli tam gdzie podatek dochodowy pojawił się najwcześniej, definicję <dochodu> można by sprowadzić do tego, że stanowi on to, od czego płaci się podatek dochodowy” (K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2014, rozdział 2.1.1., LEX).

⁶ Jak pisze B. Brzeziński, „ustawodawca na ogół rezygnuje z budowy normatywnej definicji dochodu, ograniczając się do formuł opisujących sposób obliczania wartości uznanej za dochód” (B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 177); por. także R. Zieliński, *Pojęcie dochodu podatkowego*, Państwo i Prawo 2009, nr 10, s. 54: „Współczesne ustawodawstwo podatkowe, w tym również polskie, definiuje dochód jako nadwyżkę sumy źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu nad potrącanymi kosztami ich uzyskania. Następuje to najczęściej przez wyliczenie w ustawie podatkowej kategorii źródeł przychodów i kosztów ich uzyskania. Takie ujęcie dochodu podatkowego sprawia, iż za przychody i koszty wyznaczające jego wysokość uznaje się tylko te kategorie, które *explicite* zostały wymienione w ustawie”.

⁷ Jest to pogląd wielu autorów.

Po pierwsze, już na poziomie nauk ekonomicznych konceptualizacja dochodu – jego uchwycenie w pojęciu – przedstawia trudność. Rywalizujące koncepcje dochodu ujmują go w sposób różnorodny⁸. Popularną, a zarazem tą, której pokrewne jest prawne pojęcie dochodu (por. poniżej), jest koncepcja dochodu Roberta M. Haiga i Henry’ego C. Simonsa⁹ (tzw. czystego przyrostu majątku, albo przyrostu majątku netto). Według tej koncepcji dochodem jest suma wydatków konsumpcyjnych skorygowana o saldo majątku netto (w danym okresie)¹⁰.

Po drugie, ustawodawca mierzy się z problemem „ujęcia kategorii ekonomicznej – dochodu – w kategoriach prawnych”¹¹. Normatywne pojęcie dochodu nie odpowiada w pełni żadnej z tych teorii ekonomicznych, w tym najbardziej do tego celu przydatnej koncepcji Haiga-Simonsa. Podstawowym odstępstwem od teorii Haiga-Simonsa jest to, że jako dochód ustawa podatkowa traktuje tylko dochód zrealizowany – ujawniony w operacji gospodarczej (por. poniżej)¹².

⁸ W sprawie omówienia ekonomicznych koncepcji dochodu zob. np. L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2009, nr 3–4, s. 56–60; H. Litwińczuk, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, 7 wydanie, Warszawa 2013, s. 31–33; R. Zieliński, *Pojęcie...*, *op. cit.*, *passim*.

⁹ R.M. Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, [w:] R.M. Haig (red.), *The Federal Income Tax*, New York 1921; H.C. Simons, *Personal Income Taxation*, Chicago 1938. W sprawie niedookreśloności koncepcji oraz „nieuchwytności” oraz „dwuznaczności” pojęcia dochodu Haiga-Simonsa zob. V. Thuronyi, *The Concept of Income*, *Tax Law Review* 1990, nr 46, s. 45–91. Już ze względu na ów brak precyzji (w szczególności co do tego, co stanowi konsumpcję) pojęcie dochodu Haiga-Simonsa *per se* nie jest w pełni adekwatne do potrzeb podatku dochodowego.

¹⁰ „Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question.” (H.C. Simons, *Personal...*, *op. cit.*, s. 50). Por. R. Zieliński, *Pojęcie...*, *op. cit.*, s. 52.

¹¹ B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 177.

¹² Nie jest to oczywiście odstępstwo jedyne. Por. R. Zieliński, *Pojęcie...*, *op. cit.*, s. 55: „w stosunku do teorii czystego przyrostu majątku – zawężone przez wyłączenie takich składników jak: niezrealizowane przyrosty wartości majątku, przyrosty rzeczowe majątku, wartość użytkowa dóbr konsumpcyjnych oraz niektóre świadczenia socjalne”; według teorii Haiga-Simonsa podatkowi dochodowemu powinno podlegać to, co w rzeczywistości opodatkowuje podatek od spadków i darowizn (L. Kleczkowski, *Pojęcie...*, *op. cit.*, s. 68–69); ustawy zawierają „rozbudowany katalog dochodów (przychodów) wolnych od podatku dochodowego” (tamże, s. 77) itd. Blisko tej koncepcji pozostaje z kolei schemat opodatkowania dochodów nieujawnionych (tamże, s. 74).

To oznacza, że do celów opodatkowania dochód jako byt jest widziany przez podwójne (i zniekształcające) szkło – ekonomii i prawa.

W swoich rozważaniach na temat specyfiki podatku dochodowego nowozelandzki teoretyk John Prebble zjawisko rozdziewu między „rzeczywistym” dochodem a „dochodem” w rozumieniu przepisów prawa podatkowego nazywa ektopią – dyslokacją, przemieszczeniem, oderwaniem podatku dochodowego od jego przedmiotu¹³. Ektopia jest *signum specificum* regulacji podatku dochodowego – czyni ją na tle innych obszarów prawa unikalną – a zarazem odpowiada za inherentne i charakterystyczne dla opodatkowania dochodu problemy, zwłaszcza wrażliwość podatku dochodowego na unikanie (*tax avoidance*)¹⁴. „Rzeczywisty” dochód to gospodarcze zjawisko, które jest amorficzne i rozwichrzone, i które tylko z dużym trudem i nieściśle może być ujęte „w kategorię normatywną”¹⁵. W konsekwencji „dochód”, o jakim mowa w przepisach regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym, jest z konieczności normatywnym konstruktym. Konstrukt ten czerpie z rzeczywistego dochodu i do niego referuje, nie jest jednak z nim tożsamy; jest wytworem ustawodawcy będącym tylko jego – według barwnego określenia J. Prebble – „prawnym *simulacrum*”.

Autor ten jako podstawowe źródła konwencjonalności (sztuczności, umowności) normatywnego pojęcia dochodu wymienia:

- 1) czynnik czasu: partycję dochodu pomiędzy okresy rozliczeniowe – przyporządkowanie go do poszczególnych okresów (zwykle lat podatkowych)¹⁶;

¹³ Zob. m.in. *Why is Tax Law Incomprehensible*, British Tax Review 1994, nr 4, s. 380–393; *Asomatous Income*, Institute for Taxation and Business Law, Conference Paper Four Annual New Zealand–Pacific Tax and Business Law Conference, Tonga 1995; *Ectopia, Tax Law, and International Taxation*, British Tax Review 1997, nr 5, s. 383–403; *Ectopia, the Root Cause of the Ineliminable Fictions of Income Tax Law*, Working Paper, Western Regional Council of the Institute of Chartered Accountants of India, Mumbai 30 listopada 2006 r. Te i inne publikacje Autor zamieszcza także w bazie SSRN – *Social Science Research Network* – są więc powszechnie i bezpłatnie dostępne.

¹⁴ J. Prebble, *Ectopia, Formalism, and Anti-Avoidance Rules in Income Tax Law*, [w:] W. Krawietz, N. MacCormick, G.H. von Wright (red.), *Prescriptive Formality and Normative Rationality in Modern Legal Systems*, Festschrift for Robert S. Summers, Duncker and Humblot, Berlin 1994, s. 367–383.

¹⁵ Por. B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 178. Por. R. Zieliński, *Pojęcie...*, *op. cit.*, s. 54.

¹⁶ Konwencjonalność podziału strumienia dochodu na okresy rozliczeniowe oznacza między innymi, że – aby uniknąć zniekształceń „dochodu opodatkowanego” w stosunku do dochodu rzeczywistego – przepisy podatkowe powinny przewidywać możliwość całkowitego

- 2) czynnik miejsca: partycję dochodu pomiędzy państwa, związaną z terytorialnością opodatkowania zakładaną przez regulacje podatkowe – koniecznością podziału władztwa podatkowego między jurysdykcje podatkowe¹⁷;
- 3) czynnik rozróżnienia na dochody kapitałowe i dochody bieżące (z działalności operacyjnej) – *capital/revenue distinction*¹⁸;
- 4) czynnik jednostki opodatkowania: oznaczenie podmiotu opodatkowania (konwencjonalność tego oznaczenia jest pogłębiona przez fakt, że przepisy podatnikiem zwykle czynią osobę prawną – korporację – która sama jest fikcją prawną).

Rzec można, że „magma dochodu”, jako fragment rzeczywistości gospodarczej, jest bytem, który próbują uchwycić przepisy ustaw o podatku dochodowym. Sposób jej uchwycenia jest jednak nieuchronnie niedoskonały, a *hiatus* między prawnym pojęciem dochodu a rzeczywistością gospodarczą nie daje się pokonać. Rozumienie (w tym przez interpretatora przepisów prawa) i opodatkowanie dochodu jest zapośredniczone w prawnej konwencji. Konwencja ta ma janusowe oblicze. Z jednej strony, pozwala na normatywne, a tym samym – pośrednio – faktyczne uchwycenie dochodu. Jest to uchwycenie przez korelację (przepisu ze zjawiskiem gospodarczym), ale i kreację. Innymi słowy, warunkiem opodatkowania jest w tym przypadku uprzednie uformowanie przedmiotu tego opodatkowania. Z drugiej strony, konwencja jest ograniczeniem i zniekształceniem. Rodzi także możliwość i pokusę nadużyć, polegających do usunięcia rzeczywistego dochodu spod działania ustawy poprzez odpowiednie ukształtowanie konstrukcji prawnych stosowanych w operacjach gospodarczych (na tym właśnie, *grosso modo*, polega unikanie opodatkowania).

potrącenia strat podatkowych z dochodu przyszłego lub przeszłego (rozwiązania *loss-carry-forward* oraz *loss-carry-back*). Strata podatkowa powinna być traktowana równoważnie do dochodu z punktu widzenia przepisów o przedawnieniu; dlatego błędny jest pogląd, że możliwość określania straty ustaje dopiero z chwilą przedawnienia zobowiązania podatkowego za rok, w którym strata została potrącona (nadal pokutujący w orzecznictwie – por. wyrok NSA z dnia 23 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1227/14 – mimo uchwały z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13). W przeciwnym wypadku fikcję prawną bierze się za rzeczywistość.

¹⁷ Istotną rolę pełnią tu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

¹⁸ Czynniki ten znacznie mocniej niż w Polsce wyrażony jest w orzecznictwie i ustawodawstwie krajów anglosaskich (USA, Wielkiej Brytanii, Australii, Nowej Zelandii), gdzie za dochody kapitałowe (nieopodatkowane lub opodatkowane znacznie korzystniej od dochodów bieżących) uchodzą takie wpływy, które w warunkach polskich byłyby kwalifikowane jako „zwykły” dochód, niepoddawany żadnemu szczególnemu reżimowi podatkowemu.

3. DYGRESJA KANTOWSKA

Lepsze zrozumienie ektopicznej natury podatku dochodowego może dać krótka refleksja nad teorią poznania Immanuela Kanta. W dopuszczonym przedmiocie i charakterem tego tekstu uproszczeniu wolno przypomnieć, że według Kanta warunkiem możliwości poznania rzeczywistości jest jej współkształtowanie przez podmiot poznający. To, co poznajemy, jest z konieczności konstruktem naszego aparatu poznawczego – ujęcia bytu w formy czasoprzestrzenne oraz nabudowane na nich formy pojęciowe. Kantowski „przewrót kopernikański” polega na odwróceniu perspektywy: filozofia przekantowska zakładała, że poznanie dostosowuje się do swojego przedmiotu, filozofia transcendentalsa – że przedmiot jest dostosowany do poznania, gdyż przezeń formowany¹⁹.

Zjawiska (fenomeny), czyli to, co nam się jawi, jest w części pochodne od naszej własnej aktywności poznawczej. „Rzeczy same w sobie” (noumeny) leżą poza granicą poznania. Nie jest to jednak fakt frustrujący. Należy dostrzec, że formy poznania, w jakie ujmujemy niedocieczoną rzeczywistość, (prawdopodobnie) ją przekłamują, ale zarazem w ogóle umożliwiają poznanie.

Można dostrzec analogię między triadami: podmiot poznający – fenomen – noumen („rzecz sama w sobie”) oraz ustawodawca – normatywne pojęcie dochodu – „dochód sam w sobie”. Normatywne pojęcie dochodu jest konstruktem ustawodawcy, tak jak fenomeny są konstruktami poznającego podmiotu. Nie oznacza to, że „dochód jako taki” nie istnieje, ani że nie należy jego istnienia zakładać (przeciwnie, jest to wręcz nieodzowne dla możliwości opodatkowania)²⁰. Jednak dostęp do dochodu ustawodawca (a za nim także adresaci norm prawa podatkowego oraz podmioty je stosujące) uzyskuje jedynie za pośrednictwem konstruktów normatywnych i dzięki jego istnieniu²¹.

¹⁹ I. Kant, *Krytyka czystego rozumu*, tłum. R. Ingarden, Kęty 2001, *passim*.

²⁰ Sprawy z filozofią Kanta nie mają się tak prosto jak sugerują to w tekście głównym. Ontyczny status „rzeczy samych w sobie” jest jedną z wielkich kwestii spornych myśli kantowskiej. Propozycja ta jest jedną z kilku możliwych, przyjętą m.in. z uwagi na jej użyteczność: moc eksplanacyjną wobec rozpatrywanych zagadnień. Należy w szczególności mieć na uwadze, że w ujęciu jednego z wczesnych interpretatorów i samodzielnego filozofa G. Fichtego noumen nie istnieje, a jedynie jest zakładany w poznaniu (następuje tu kolaps rzeczywistości pozapodmiotowej do samego podmiotu).

²¹ Taki (choć bez odniesień kantowskich) jest sposób myślenia J. Prebble, por. np. „[p]rawo podatkowe może działać tylko używając fikcji” (J. Prebble, *Fictions...*, *op. cit.*, s. 224).

4. W POSZUKIWANIU PRAWNEGO POJĘCIA DOCHODU

We współczesnej polskiej literaturze podkreśla się autonomiczność normatywnego pojęcia dochodu (zwłaszcza wobec pojęcia ekonomicznego) i jego swego rodzaju trywialność. Dochodem dla potrzeb podatku dochodowego jest to, co czyni nim ustawodawca. O tym z kolei, co nim ów uczynił, dowiadywać się mamy każdorazowo przez lekturę poszczególnych przepisów odpowiednich ustaw podatkowych, w tym zwłaszcza tych określających listę przychodów podatkowych. Dla podejścia tego reprezentatywne są stwierdzenia takie jak, że "[d]ochód podatkowy jest (...) kategorią umowną, każdorazowo ustalaną normatywnie, i wyraża nadwyżkę przychodów podatkowych nad podatkowymi kosztami uzyskania"²²; nie jest „pojęciem zewnętrznym w stosunku do prawa podatkowego”²³. „[W] spółczesne ustawy podatkowe nie definiują przedmiotu opodatkowania za pomocą abstrakcyjnego pojęcia dochodu, ale z reguły zawierają pełny lub przykładowy katalog dochodów z poszczególnych źródeł dochodów”²⁴. „Pojęcie dochodu podatkowego jest formułowane w oparciu o przepisy pozytywnego prawa podatkowego”; jest to pojęcie umowne²⁵.

Bogumił Brzeziński – który przejmując i twórczo rozwijając tezy J. Prebble’a – celnie identyfikuje podstawowy dylemat przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego. Dylemat ten wysławia w pytaniu, „czy wykładnia prawa ma być determinowana poszukiwaniem wartości ekonomicznej, jaką osiągnął podatnik i która z ideowego punktu widzenia powinna być opodatkowana, czy też raczej należy zawierzyć rezultatom wykładni językowej i tam, gdzie nie ma istotnych wątpliwości interpretacyjnych, pozostawać przy jej rezultatach niezależnie od tego, jak ma się to do wyobrażeń interpretatora o ekonomicznych realiach sytuacji podatnika”. On sam kieruje do sędziego postulat, by skupił uwagę na „istniejących konstrukcjach prawnych (przychód, koszty uzyskania przychodów), a nie na idei (dochód)”²⁶. Poddaje krytyce praktykę sądów administracyjnych polegającą na poszukiwaniu

²² R. Zieliński, *Pojęcie...*, op. cit., s. 48.

²³ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2009, rozdział I.1., LEX. Por. także (cytowaną przez P. Selera): R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 393.

²⁴ H. Litwińczuk, [w:] *Prawo...*, op. cit., s. 33.

²⁵ L. Kleczkowski, *Pojęcie...*, op. cit., s. 76.

²⁶ B. Brzeziński, *Perypetie...*, op. cit., s. 178.

„istoty i zakresu pojęcia dochodu”²⁷. Jego zdaniem należy poprzestać na analizie ustawowych katalogów przychodów i kosztów.

Czy ten skromny program jest jednak właściwy i czy „ektopiczna” natura podatku dochodowego uzasadnia brak zainteresowania treścią normatywnego pojęcia dochodu? Czy rzeczywiście mamy tu do czynienia z dylematem – czy też może dychotomia jest fałszywa, gdyż *tertium datur*: możliwy jest kompromis, a konteksty wykładni (językowy oraz „pojęciowy”, czy też „gospodarczy”) można w tym przypadku zharmonizować? W moim przekonaniu trafne jest to ostatnie stanowisko.

Po pierwsze, obejście się w wykładni regulacji danej dziedziny stosunków społecznych bez użycia podstawowych dla tej dziedziny pojęć nie wydaje się możliwe. Myślenie pojęciowe jest właściwe ludzkiemu umysłowi i zdaje się warunkiem rozumienia rzeczywistości. W szczególności, ludzka aktywność o charakterze komunikacyjnym – a taki charakter niewątpliwie wykazuje stanowienie i stosowanie prawa – wymaga posługiwania się pojęciami (umysłowymi reprezentacjami rzeczy-bytów). Dlatego interpretatorzy naturalnie i spontanicznie dążą do generalizacji – spoza list przypadków zmierzają do konceptualnych uogólnień²⁸. Wspomagają one zrozumienie i pozwalają rozstrzygać przypadki pozostające na obrzeżach regulacji, w odniesieniu do których powstaje wątpliwość co do ich pozostawania w jej zakresie (przypadki w „cieniu semantycznym” wyrażeń ustawowych w ujęciu H. Harta, „trudne przypadki” R. Dworkina). Żywiolowe generalizacje podejmowane *ad casum* mogą doprowadzić do rezultatów gorszych niż refleksja podjęta zanim jeszcze przychodzi zmierzyć się z nagłym konkretnym problemem interpretacyjnym²⁹.

Nie wydaje się, by w szczególności w wykładni przepisów ustaw o podatkach dochodowych można było obejść się bez choćby prowizorycznych i roboczych przybliżeń do normatywnego pojęcia dochodu, z premedytacją odstąpić od jego rekonstruowania. Warunkiem zrozumienia przepisów

²⁷ Tamże.

²⁸ Dążenie do uogólnień ma związek z racjonalnością, jako deskryptywną i postulatywną cechą myślenia. Jednym z wymiarów spójność (koherencji) kojarzonej z racjonalnością jest tzw. „monizm”: „[t]eoria jest monistyczna, jeśli wypływa z pojedynczej zasady. Jest prawie monistyczna (*nearly monistic*), jeżeli wypływa z kilku zasad o jednolitym duchu” (K. Kress, *Coherence*, [w:] D.A. Patterson, *A Companion to Philosophy of Law and Legal Philosophy*, Oxford 1996, s. 534; cały artykuł jest arcyciekawy).

²⁹ B. Brzeziński wskazuje przykłady takiej działalności podejmowanej przez sądy w kilkakrotnie już cytowanym artykule; kolejny taki przykład nieudanej konceptualizacji dochodu w znaczeniu prawnym został omówiony poniżej.

tych ustaw jest uznanie ich za kompleks spojony wspólną myślą (ideą przewodnią), a nie konglomerat rozproszonych przypadków (sytuacji, zdarzeń) wskazanych przez ustawodawcę jako prowadzące do opodatkowania. Byłoby to dyskwalifikujące dla regulacji i destrukcyjne dla prób jej rozumienia. To idea dochodu jest centralna dla podatku dochodowego; dlatego pojęcie dochodu jest heurystycznie nieodzowne w interpretacji przepisów ustaw o podatkach dochodowych.

Po drugie, samo brzmienie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych sygnalizuje niewyczerpywanie się ustawowego pojęcia dochodu w katalogach zdarzeń powodujących powstanie przychodu (dochodu). W tym sensie wykładnia językowa wiedzy interpretatora poza swoje granice. Zdanie wstępne wprowadzające listy przychodów podatkowych brzmi następująco: „przychodami (...) są w szczególności” (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p.³⁰). Zawiera on definicję zakresową niepełną przychodów³¹. Przychody podatkowe mogą zatem rodzić zdarzenia niewymienione w katalogu, w tym zwłaszcza – zdarzenia podobne do tych wymienionych. Wywodzenie wniosków według tego schematu nie jest (niedozwolonym) stosowaniem analogii na niekorzyść podatnika, ponieważ rezultaty (zarówno co do hipotezy, jak i dyspozycji) wciąż pozostają w granicach przepisu art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., stanowiącym o opodatkowaniu dochodu.

Po trzecie, pochopne i ekscentryczne byłoby stwierdzenie, że nie ma „dochodu samego w sobie”. B. Brzeziński krytykuje jako nieuprawnione przekonanie, że „dochód jest kategorią obiektywną”³² i postuluje zerwanie z poszukiwaniem „świętego Graala” „idealnego dochodu”, stwierdzając, że „tak rozumianego dochodu po prostu nie ma”³³. Twierdzenie to jest zbyt daleko idące. Należy zgodzić się natomiast, że dążenie do ustalenia, czym jest dochód sam w sobie, stanowi próbę rozwiązania problemu, który w pełni rozwiązywalny nie jest. To jeden z aspektów „tragicznego” położenia interpretatora, jako tego, który nieuchronnie popada w błąd.

³⁰ Podobna jest konstrukcja m.in. art. 18 (dotyczącego przychodów z praw majątkowych) i art. 20 ust. 1 (który dotyczy przychodów z innych źródeł) u.p.d.o.f.

³¹ Por. § 153 ust. 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. Nr 100, poz. 908.

³² B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 178.

³³ Tamże, s. 187.

5. POJĘCIE DOCHODU A STRATEGIA USTALANIA PRZEDMIOTU OPODATKOWANIA

Powyższy wywód uzasadnić miał tezę, że pożądane (o ile nie – konieczne) jest ustalenie normatywnego pojęcia dochodu. To nasuwa pytanie o to, jaka jest treść tego pojęcia. Właściwym dla niego punktem odniesienia jest – jak już anonsowałam – koncepcja Haiga-Simonsa, jako jego najlepsze dostępne ekonomiczne przybliżenie. Bogumił Brzeziński wyraża się z tym zgadzając:

(...) dopóki nie zostanie znaleziona rozsądna i akceptowalna alternatywa, odwoływanie się do niej w projekcjach podatkowych jest zasadne – zwłaszcza że jest ona punktem wyjścia dla wielu innych, częściowo odmiennych koncepcji.

Koncepcja dochodu Haiga-Simonsa nie jest wprawdzie niewzruszalnym dogmatem, ale skala jej akceptacji w systemach podatkowych różnych państw powinna budzić refleksje tam, gdzie nie jest ona, tak jak w polskim orzecznictwie podatkowym, re-spektowana³⁴.

Kojarzenie „dochodu normatywnego” z koncepcją Haiga-Simonsa (mimo akcentowanej jednocześnie niedoskonałości tego skojarzenia) – uznanie, że konstrukcja podatku dochodowego jest oparta zasadniczo na teorii przyrostu czystego majątku – jest *locus communis* polskiej doktryny prawa podatkowego, podobnie jak teza o braku pełnej odpowiedniości między pojęciem prawnym a wskazanym pojęciem ekonomicznym³⁵. Nawiązując bowiem do Haiga-Simonsa, nie wolno tracić z oczu konwencjonalnego charakteru normatywnego pojęcia dochodu, tj. tego, że ustawy o podatkach dochodowych opodatkowują swój własny konstrukt, u którego spodu jest „dochód sam w sobie”, a „dochód podatkowy” i „dochód sam w sobie” nie dają się one do siebie sprowadzić ani nie pokrywają się z sobą idealnie.

³⁴ B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 188. To z punktu widzenia koncepcji Haiga-Simonsa Autor ten krytykuje poglądy sądów administracyjnych na wybrane kwestie sporne dotyczące kwalifikacji pewnych zdarzeń jako rodzących przychody lub koszty podatkowe (polemizuje z nimi jako odbiegającymi od tej koncepcji). To oznacza, że odżegnanie się od poszukiwań pojęcia dochodu nie jest konsekwentne, a także potwierdza wcześniej postawioną tezę o konieczności i spontaniczności pojęciowych uogólnień.

³⁵ Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 379–380; H. Litwińczuk, [w:] *Prawo...*, *op. cit.*, s. 33; P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2009, rozdział I.1., LEX (Autorzy zauważają, że na koncepcji tej opiera się także międzynarodowe prawo podatkowe). Zob. także L. Kleczkowski, *Pojęcie...*, *op. cit.*, s. 78–79; R. Gwiazdowski, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 81.

W rezultacie praktyka rozumienia i stosowania przepisów tych ustaw jest (a przynajmniej – powinna być) rozpięta między biegunami: treści językowej poszczególnych jednostek tych ustaw oraz pojęcia dochodu w rozumieniu Haiga-Simonsa. Ich współżycie w wykładni sprzyja osiągnięciu dobrych rezultatów.

Koncepcja Haiga-Simonsa zakłada opodatkowanie przyrostu wartości majątku netto. Podstawową, a w poprzedzających rozważaniach zaledwie zamarkowaną, korekcyjną adaptacją tej koncepcji do potrzeb opodatkowania jest ograniczenie do dochodu zrealizowanego. Ustawy podatkowe wskazują momenty krystalizacji dochodu. Sam przyrost majątku jest podatkowo obojętny, dopiero jego ujawnienie przez pewne „zdarzenia spustowe” (w szczególności, odpłatne zbycia składnika majątku) prowadzi do opodatkowania. Klarownie wyraził to L. Kleczkowski:

[p]odstawowa różnica między dochodem ekonomicznym a dochodem podatkowym polega na tym, że prawo podatkowe, co do zasady, opodatkowuje nie jakikolwiek przyrost wartości aktywów, a taki, który zrealizował się w drodze transakcji, dających się wyrazić w pieniądzu, w szczególności transakcji rynkowych. Idealny przyrost wartości nie jest opodatkowany. Nie stanowi dochodu wartość, która nie wpływa do kieszeni podatnika. Prawo podatkowe odkłada opodatkowanie do momentu, gdy przyrost wartości się zrealizuje. Wartość, która się nie zrealizowała, nie podlega, z pewnymi wyjątkami, opodatkowaniu³⁶.

Moment realizacji wypada wtedy, gdy znana staje się wielkość (wymiar) tego przyrostu, a zarazem – zwykle, choć nie zawsze – gdy podatnik wchodzi w posiadanie środków finansowych (pieniężnych) umożliwiających zapłatę podatku.

To oznacza, że koncepcja Haiga-Simonsa nie przystaje w skali „1:1” do dziedziny podatku dochodowego: normatywne pojęcie dochodu nie jest równoważne pojęciu na gruncie tej koncepcji³⁷. Oznacza jednocześnie, że koncepcja ta pozostaje użyteczna – nieprzystawalność ta nie pozbawia odniesień do niej waloru – ponieważ pojęcia te są sobie pokrewne; co więcej, można określić, jak koncepcja ekonomiczna zostaje zmodyfikowana i zaadaptowana, by dać koncepcję prawną (można prześledzić drogę jurydycyacji ekonomicznego pojęcia dochodu, a także identyfikować racje, dla których droga ta biegnie w ten a nie inny sposób)³⁸. Rzec można, że dochód, o jakim mowa w u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., to „dochód Haiga-Simonsa

³⁶ L. Kleczkowski, *Pojęcie...*, op. cit., s. 78–79.

³⁷ Jest to jeden z powodów owego braku równoważności.

³⁸ Por. J. Prebble, *Ectopia, Formalism...*, op. cit., s. 394–395.

normatywnie sformatowany” (zwłaszcza przez wymienione wyżej czynniki: czasu, miejsca, podmiotu, realizacji).

Wymóg pozostawania wystarczająco „blisko” treści językowej przepisów (ich brzmienia) oznacza, że interpretator nie powinien z treścią tą zrywać więzi. Rysunek wprowadzanych przez ustawodawcę podatkowego korekt wobec ekonomicznego pojęcia dochodu należy rekonstruować z ustawy, w tym – z katalogu przychodów podatkowych³⁹. Należy jednak pamiętać, że rysunek ten jest zaledwie szkicem. W oparciu o ten szkic należy czynić stosowne projekcje, po to by ustalić, czym jest dochód w znaczeniu prawnym – tj. ostatecznie, co stanowi przedmiot podatku dochodowego.

Dlatego przychodem podatkowym nie jest to tylko, co ustawodawca wskazał jako taki. Funkcja listy przychodów jest w tym przypadku inna: pozwala ona zorientować się i odkryć, jakie jest na gruncie danej ustawy rozumienie dochodu – jakim korektom podlega pojęcie Haiga-Simonsa na drodze do uformowania pojęcia prawnego⁴⁰.

6. ILUSTRACJA: DYWIDENDA W FORMIE RZECZOWEJ (W STANIE PRAWNYM PRZED 1 STYCZNIA 2015 R.)

Tezę o wpływie przyjętej koncepcji dochodu na sposób rozstrzygnięcia konkretnych kwestii prawnych – treść tego rozstrzygnięcia oraz jego poprawność – pragnę zilustrować następującym przykładem. Jest to zarazem

³⁹ „[A]naliza postrzegania kategorii dochodu przez sądy może być prowadzona przede wszystkim przez pryzmat ich wypowiedzi dotyczących przychodów podatkowych” (B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 180).

⁴⁰ Warto dodać, że ta obecność „prawdziwego”, czy też „obiektywnego” dochodu „w tle” treści normatywnej ustaw o podatkach dochodowych stoi u źródeł regulacji wymierzonych przeciwko unikaniu opodatkowaniu. Unikanie opodatkowania, jako praktyka zgodna z „literą” ustaw o podatkach dochodowych, a niezgodna z ich „duchem”, budzi poczucie dyskomfortu intelektualnego dlatego właśnie, że pozą szczegółową regulacją (z którą praktyka abuzywna jest – pozornie – zgodna) jest idea dochodu, pewien zamysł opodatkowania. Przepisy antyabuzywne o ogólnym charakterze – klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania – wykraczają poza język ustawy ku rzeczywistości gospodarczej, są „oknem” na tę rzeczywistość. Por. także J. Prebble, *Ectopia, Formalism...*, *op. cit., passim*; J. Prebble, *Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015–23, s. 19–24; G. Hikaka, J. Prebble, *Legal autopoiesis and general anti-avoidance rules*, Seventeenth Australasian Tax Teachers’ Association Conference, Wellington, styczeń 2005, *passim*.

ilustracja proponowanej przez mnie metody określania przedmiotu i zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym.

Zgodnie ze stanowiskiem sądów administracyjnych w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2015 r.⁴¹ „wypłata” udziałowcowi zysku „w naturze” (w formie niepieniężnej – rzeczowej), przez przekazanie (przeniesienie własności) składników majątkowych innych niż pieniądze na zaspokojenie roszczenia udziałowca o wypłatę dywidendy (także tzw. dywidendy likwidacyjnej), jest neutralna dla spółki kapitałowej – nie powoduje po jej stronie powstania przychodu podatkowego. Linia orzecznicza sądów administracyjnych, w tym NSA, jest w tym względzie utrwalona⁴². Została ona niedawno zwieńczona serią wyroków NSA odnoszących się do wydania składników majątkowych jako wynagrodzenia za umarżane udziały⁴³ oraz w ramach likwidacji spółki – podziału majątku na podstawie art. 286 i 474 ustawy z dnia 15 września 2000 r. kodeks spółek handlowych⁴⁴. Orzeczenia te stanowią materiał interesujący z punktu widzenia bieżących rozważań, ponieważ zawierają rozbudowaną argumentację nawiązującą do „istoty podatków dochodowych” i pojęcia dochodu.

Rozumowanie sądów przebiega według następującego schematu:

- warunkiem opodatkowania podatkiem dochodowym jest zaistnienie dochodu;
- czego warunkiem jest z kolei wystąpienie przychodu podatkowego;

⁴¹ Por. artykuł 14a u.p.d.o.p., dodany do ustawy przez art. 1 pkt 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328).

⁴² Wyroki NSA: z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1384/10; z dnia 14 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1673/10; z dnia 22 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1771/11; z dnia 17 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1639/11; z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1166/12; z dnia 21 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2533/12; z dnia 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 1607/13; z nieco innym uzasadnieniem: wyroki z dnia 4 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2512/11; z dnia 28 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3198/12 i in. Próba zmiany tego ugruntowanego stanowiska byłaby donkiszoterią, co gorsza szkodliwą, bo destrukcyjną wobec pewności prawa, oraz w dużej mierze zbędną, wobec wprowadzenia do u.p.d.o.p. art. 14a regulującego tę materię *explicite*. Nie taki jest jednak wszak cel tego tekstu.

⁴³ Wyroki NSA: z dnia z 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 419/13; z dnia 3 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1680/13.

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030, z późn. zm. Wyroki NSA: z dnia 15 lipca 2015 r. m.in. sygn. akt II FSK 1211/13; II FSK 1338/13; II FSK 1860/13; II FSK 1864/13; II FSK 1336/13; II FSK 1434/13; II FSK 1432/13.

- przychodem jest „przyrost aktywów”, „trwałe przysporzenie majątkowe zwiększające wartość aktywów” czy też „korzyść majątkowa” – „odejście od jego [tj. dochodu – HF] identyfikowania z korzyścią majątkową (element konieczny dochodu) wymagałoby wyraźnej wypowiedzi legislacyjnej”;
- tymczasem w związku z przekazaniem majątku wspólnikowi spółka kapitałowa nie uzyskuje żadnego (trwałego, definitywnego) „przysporzenia, które można identyfikować z przychodem podatkowym”⁴⁵.

Wadą tego rozumowania jest utożsamienie dochodu z korzyścią majątkową, dokonane mimo formułowanego w doktrynie napomnienia, że „[b]łędne jest (...) mniemanie, że każdy dochód łączy się z osiągnięciem korzyści majątkowej, a każda korzyść jest dochodem”⁴⁶.

Stawianie znaku równości między korzyścią majątkową osiągniętą w związku ze zdarzeniem gospodarczym (w tym transakcją) a dochodem jest błędem, ponieważ zaniedbuje pojęcie dochodu jako przyrostu wartości netto majątku. Odpłatne zbycie składnika majątkowego rodzi przychód podatkowy nie dlatego, że (samo w sobie) prowadzi do osiągnięcia korzyści majątkowej. Może być wręcz przeciwnie, jeżeli składnik zbywany jest za stratą (gdy koszt uzyskania przychodu – historyczny koszt nabycia tego składnika – przewyższa przychód). Zdarzenie polegające na zbyciu stanowi „moment podatkowy”, ponieważ wtedy może zrealizować się (skryształizować) dochód z tytułu wzrostu wartości składnika majątkowego (przyrostu majątku). Ujawniane są wtedy ewentualne tzw. ukryte (utajone, „ciche”) rezerwy⁴⁷ (których wartość odpowiada różnicy między wartością księgową

⁴⁵ Por. wypowiedzi NSA, pochodzące z powoływanych już orzeczeń: „w wyniku wypłaty z zysku w formie rzeczowej wartość rynkowa pozostałych w spółce aktywów nie wzrośnie (...) Operacja taka niczego nie zmienia również w bilansie rachunkowym spółki (...) ogólna suma aktywów, przy zachowaniu równowagi bilansu spółki, będzie więc nadal odpowiadać ogólnej sumie pasywów”. Uwagi te są nieco mętne, m.in. wartość aktywów i pasywów w bilansie jest zawsze sobie równa; chodzi tu raczej o zmniejszenie sumy bilansowej.

⁴⁶ B. Brzeziński, *Węzłowe...*, *op. cit.*, s. 184. O tym, że utożsamienie to jest błędem, pozwalają przekonać się podane przez B. Brzezińskiego trafne przykłady nawiązujące do treści ustaw o podatkach dochodowych. Co zastanawiające, ta właśnie publikacja powoływana jest w orzeczeniach należących do wskazanego w tekście głównym nurtu. Przeprowadzona przez sędziów analiza treści artykułu była więc pobieżna.

⁴⁷ Na to, że neutralność podatkowa wypłaty dywidendy w formie rzeczowej powoduje nieopodatkowanie cichych rezerw zwrócono uwagę także w: M. Jamróży, D. Białas, A. Głównka, *Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych od 2015 roku*, *Monitor Podatkowy* 2014, nr 12, s. 14.

a rynkową składnika majątkowego), tzn. ów wzrost wartości, który nastąpił w czasie pozostawania danego składnika w majątku podatnika, ale nie był dotychczas „widoczny”⁴⁸.

Sądy uznają, że w przypadku wydania składników majątkowych udziałowcowi w realizacji jego praw udziałowych nie dochodzi do odpłatnego zbycia; brak bowiem odpłatności (wynagrodzenia za przeniesienie własności tych składników⁴⁹). Nie wynika z tego jednak, że nie krystalizuje się wówczas dochód, ani że niezasadne są skojarzenia z odpłatnym zbyciem. Mamy tu bowiem do czynienia z transakcją do niego podobną. Aspektami tego podobieństwa są: zbycie składnika majątku, którego wartość podlega wycenie (staje się znana w momencie zbycia⁵⁰).

Analizowane rozumowanie sądów jest wadliwe dlatego, że bierze fikcję prawną za rzeczywistość⁵¹. Żąda ono, by dochód (w znaczeniu ekonomicznym) powstawał w momencie, gdy powstaje dochód w znaczeniu prawnym. Tymczasem ten ostatni moment stanowi tylko punkt realizacji dochodu zakumulowanego wcześniej. Ustawa wyznacza takie momenty, by uchwycić wzrost wartości. Jest to moment normatywnego ujęcia dochodu, a nie jego rzeczywistego (i zwykle rozłożonego w czasie) powstania.

Teza o konieczności opodatkowania opiera się zatem na konstatacji podobieństwa z odpłatnym zbyciem. Interpretator winien rozważyć, dlaczego odpłatne zbycie traktowane jest przez ustawodawcę jako zdarzenie skutkujące powstaniem przychodu (dochodu) podatkowego, i w oparciu o zidentyfikowany w ten sposób mechanizm opodatkowania orzec o konsekwencjach podatkowych transakcji podobnych – w rozważanym przypadku: wydania składnika majątkowego. Inne postępowanie pozostawia w warstwie normatywnej ustaw o podatkach dochodowych lukę: prowadzi do

⁴⁸ Trudno byłoby bowiem określać w sposób ciągły rozłożone w czasie przyrosty lub fluktuacje wartości tego składnika – np. dokonywać wyceny majątku podatnika każdego dnia.

⁴⁹ Według stanowiska organów podatkowych w zamian za przekazanie majątku spółka przekazująca uzyskuje „ekwiwalent przysporzenia w postaci zmniejszenia się jej zobowiązań”. Sądy nie zgadzają się z tym, wskazując na brak ekwiwalentnego świadczenia udziałowca. Wypłata dywidendy jest czynnością jednostronną, nieekwiwalentną – nie jest zwolnieniem z długu (zob. wyroki NSA z dnia 28 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 2595/12, z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2948/12).

⁵⁰ Wycena składnika majątkowego, którego własność jest przenoszona na rzecz udziałowca, powinna odpowiadać jego wartości rynkowej/godziwej.

⁵¹ Przed samouwiedzeniem fikcją prawną przestrzegają J. Prebble (zob. np. tenże, *Fictions...*, *op. cit.*, s. 220–221).

nieopodatkowania przyrostu wartości składnika majątkowego, który zgodnie logiką tej ustawy opodatkowany być powinien⁵². Ów brak opodatkowania jest nieodwracalny (bezpowrotny).

7. „PODWÓJNE OPODATKOWANIE” DOCHODU?

W krytykowanych orzeczeniach sądy piętnują także złamanie reguły wyrażonej w „jednoznacznej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego”, zgodnie z którą „ta sama czynność nie może wywoływać obowiązku podatkowego u dwóch stron tej samej czynności”⁵³. Trudno stwierdzenie to pozostawić bez choćby krótkiego komentarza. Jest ono nietrafne z następujących powodów:

- występujące tu (potencjalnie) „podwójne” opodatkowanie ma ewentualnie charakter tzw. ekonomicznego podwójnego opodatkowania; jest to przypadek, w którym ten sam dochód podlega opodatkowaniu u dwóch podmiotów (w tym przypadku – spółki kapitałowej i jej udziałowca) – jeżeli jednak przypadek ten traktować jako patologiczny, jest to patologia rozpowszechniona (dość wspomnieć kaskadowe opodatkowanie spółek kapitałowych oraz ich udziałowców będących osobami fizycznymi, przed którym nie chroni nawet 100% udział kapitałowy);
- przy odpowiednio dużym (wynoszącym co najmniej 10%) udziale w kapitale spółki dochód podlega na poziomie udziałowca będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych zwolnieniu na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. – podwójne opodatkowanie zatem nie występuje nawet we wskazanym wyżej sensie;
- zgodnie z (obowiązującym od 1 stycznia 2015 r.) art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. uregulowanie przez świadczenie niepieniężne zobowiązania z tytułu dywidendy powoduje przychód u spółki świadczącej; to oznacza, że zjawisko „podwójnego opodatkowania” (w znaczeniu, o którym mówią w tym przypadku sądy) nie jest *horrendum*: nie jest ono przeciwne regułom konstrukcyjnym ustawy.

⁵² Pogląd sądów administracyjnych został poddany słusznej krytyce przez P. Małeckiego i M. Mazurkiewicz. Autorzy ci wskazali, że prowadzi on, „bez uzasadnionej ekonomicznie i prawnie przyczyny”, do zróżnicowania skutków podatkowych transakcji podobnych, oraz że otwiera szeroko wrota „optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu zbywania składników majątkowych” (P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2015, komentarz do art. 14a, LEX).

⁵³ Zob. np. wyroki NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1254/13; z dnia 14 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 2844/12.

7. UWAGI KOŃCOWE

Powyższe rozważania dotyczyły normatywnego pojęcia dochodu, a w szczególności sensu jego poszukiwania w celu i w toku stosowania przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Sensu tego nie podważają nieudane próby jego rekonstrukcji. W istocie poszukiwaniem takim – mniej lub bardziej udanym – jest każdy rzetelny wysiłek zrozumienia przepisów tych ustaw.

Poddany analizie przykład rozstrzygnięcia spornej kwestii interpretacyjnej ukazał trudy tej rekonstrukcji. W komentowanych orzeczeniach sądy – wbrew pozorom i mimo przestróg cytowanego przez siebie B. Brzezińskiego – wybrały się na poszukiwanie „Świętego Graala dochodu”⁵⁴. W wędrówce tej zbłądziły. Nie oznacza to jednak, że sama wędrówka nie ma sensu.

Racjonalizacja treści przepisów, dokonywana z perspektywy rozpoznanej już przez interpretatora natury dochodu (udzielonej już odpowiedzi na pytanie: czym jest dochód), jest zawsze wydana na krytykę. Jest ona jednak także konieczna.

SUMMARY

SOME THOUGHTS ON THE OBJECT OF INCOME TAXATION

The paper discusses the problem of how the object and scope of income tax should be determined. Despite inherent difficulties in doing so, caused by the normative (legal) concept of income, its economic concept and income itself inevitably diverging (ectopia thesis; J. Prebble, B. Brzeziński), establishing the legal concept of income is indispensable in the operative interpretation and application of income tax laws provisions. It is akin to the Haig-Simons concept of income, being its adaptation – subject to modifications resulting from its legal conventionalisation. It is appropriate to use this concept in determining the object and scope of income taxation.

Theoretical conclusions are illustrated by the analysis of the position of administrative courts on tax implications of the dividend distribution in kind.

⁵⁴ B. Brzeziński, *Perypetie...*, *op. cit.*, s. 187.