

Edgar Krzysztof Drozdowski* 

NIEPROPORCJONALNY CHARAKTER OBOWIĄZKÓW INSTRUMENTALNYCH I SPOSOBU OPODATKOWANIA SPÓŁKI JAWNEJ JAKO PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Streszczenie. Przyznanie spółce jawnej osobowości prawnej budzi nie tylko wątpliwości natury systemowej, ale i konstytucyjnej. W artykule refleksji zostały poddane regulacje przyznające spółce jawnej podmiotowość prawnopodatkową w świetle konstytucyjnej zasady proporcjonalności. W ocenie autora nieodwracalność przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia określonej w przepisach informacji oraz uzależnienia tego statusu od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji narusza zasadę proporcjonalności (wywodzoną zarówno z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, jak i art. 2 Konstytucji RP). Ponadto za nadmierną ingerencję (art. 2 Konstytucji RP) należy uznać podwójne opodatkowanie spółki jawnej w sensie ekonomicznym w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

Słowa kluczowe: proporcjonalność, spółka jawna, status podatnika, podwójne opodatkowanie

* Doktor, adiunkt, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Zakład Prawa Finansowego, e-mail: edgar.drozdowski@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4029-0562>

DISPROPORTIONATE NATURE OF INSTRUMENTAL OBLIGATIONS AND METHOD OF TAXATION OF A GENERAL PARTNERSHIP AS A CORPORATE TAX TAXPAYER

Summary. The granting of tax entity status to a general partnership raises not only systemic but also constitutional questions. The article examines the provisions granting tax entity status to a general partnership in the light of the constitutional principle of proportionality. In the author's opinion, the irreversibility of granting a general partnership the status of a corporate taxpayer, in connection with the failure to comply with the obligation to submit information specified in the regulations, and making this status dependent on the fulfilment of formal conditions that are irrelevant from the point of view of the regulation's objective, violates the principle of proportionality (derived both from Article 31(3) in conjunction with Article 64(1) and (3) of the Polish Constitution and from Article 2 of the Constitution). Moreover, the double taxation of a general partnership in the economic sense should be considered as an excessive interference (Article 2 of the Constitution) in a situation where the principle of single taxation of partnerships applies.

Keywords: proportionality, general partnership, taxpayer status, double taxation

1. WPROWADZENIE

Model opodatkowania spółek handlowych podlegał w ostatnich latach istotnym przeobrażeniom. Najpierw status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ustawodawca przyznał spółce komandytowo-akcyjnej, a następnie również spółce komandytowej. Istotnym zaskoczeniem było, że równoległe ustawodawca zdecydował się również w niektórych sytuacjach przyznać spółce jawnej podmiotowość prawnopodatkową.

W literaturze tematyka przyznania podmiotowości prawnopodatkowej spółce jawnej była omawiana w ograniczonym zakresie. Dotychczas w nauce pojawiły się nieliczne opracowania o charakterze praktycznym¹ i głosy krytyczne². Brakuje jednak refleksji dogmatycznoprawnej nad konstytucyjnością wprowadzonych regulacji. Tymczasem zarówno sposób, jak i samo przyznanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter wybitnie kontrowersyjny zarówno z perspektywy konstytucyjnej, jak i systemowej. W tym artykule przedmiotem rozważań będzie zgodność nowej regulacji z zasadą proporcjonalności

¹ P. Ziółkowski, *Status spółki jawnej w podatku dochodowym*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10; M. Sobiech, J. Sobiech, *Podmiotowość spółek jawnych w podatku dochodowym od osób prawnych a kwestia rozliczenia wspólników*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.

² D.M. Malinowski, *Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.

wynikającą zarówno z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, jak i art. 2 ustawy zasadniczej. Przedmiotem dowodu będą następujące tezy.

Po pierwsze, art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ jest niezgodny zarówno z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3, jak i art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zależnie od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji.

Po drugie, art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. są niezgodne z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji w zakresie, w jakim opodatkowują dwukrotnie w sensie ekonomicznym spółkę jawną w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

W celu wykazania powyższych tez najpierw zostanie omówiony konstytucyjny standard proporcjonalności, który następnie zostanie skonfrontowany z kwestionowanymi przepisami. W pierwszej kolejności przedmiotem rozważań będzie zgodność art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Następnie refleksji poddana zostanie zgodność zarówno art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., jak i art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji.

2. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI

Zasada proporcjonalności na gruncie prawa podatkowego, jako konstytucyjny wzorzec kontroli norm przepisów daninowych, jest złożona i wymaga pogłębionego omówienia w celu przeprowadzenia dalszych badań. W ujęciu historycznym Trybunał Konstytucyjny (TK) wywodził zasadę proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego⁶.

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

⁶ Orzeczenia TK: z dnia 31 stycznia 1996 r., sygn. K 9/95, OTK 1996, nr 1, poz. 2; z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK 1995, nr 1, poz. 12. Por. P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo

Po wejściu w życie Konstytucji RP Trybunał wskazywał, że „zasadę proporcjonalności statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy inny przepis ustawy zasadniczej, a mianowicie art. 31 ust. 3. Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego”⁷. W tym samym orzeczeniu Trybunał dodał jednak, że „nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami”.

Powyższe sformułowanie mogło dać podstawy dla uznania przez Trybunał Konstytucyjny art. 2 Konstytucji RP za samodzielny wzorzec kontroli⁸. Trybunał wskazywał, że „każdorazowo postulat proporcjonalności, który nie znajdując wprost oparcia w art. 31 ust. 3 Konstytucji (odnoszącym się ze względu na usytuowanie tego przepisu w rozdziale II do osób fizycznych i innych podmiotów prywatnoprawnych), może być poszukiwany w art. 2 Konstytucji”⁹, „jednak wtedy będzie oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne”¹⁰.

Powyższe oznacza, że w świetle orzeczeń TK zasadę proporcjonalności można wywodzić zarówno z art. 31 ust. 3, jak i art. 2 Konstytucji RP. W przypadku art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zarzut naruszenia zasady proporcjonalności może być podniesiony w przypadku konfliktu co najmniej dwóch wartości, a mianowicie z jednej strony konstytucyjnej wolności lub

i Prawo” 2017, nr 4, s. 51; A. Walaszek-Pyziół, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 1, s. 15. Szerzej na temat historycznych korzeni zasady proporcjonalności i jej prawnomiędzynarodowego kontekstu zob. K. Wójtowicz, *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.

⁷ Wyroki TK: z dnia 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK 1999, nr 1, poz. 2; z dnia 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08, OTK-A 2012, nr 3, poz. 24.

⁸ E. Łętowska, J. Królikowski, A. Łyszkowska, J. Sokólska-Warchoł, *Zasada skargowości – wątpliwości i uwarunkowania na tle *acquis constitutionnel**, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja*, red. K. Budziło, Warszawa 2010, s. 113. Na marginesie należy zauważyć, że zasada proporcjonalności jest podstawą rozstrzygnięć dla sądów administracyjnych, więcej zob. S. Golec, *Zasada proporcjonalności jako podstawa orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4, s. 63–85.

⁹ Wyrok TK z dnia 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK-A 2003, nr 9, poz. 96.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK-A 2007, nr 3, poz. 26.

prawa jednostki, z drugiej natomiast ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego, środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób, a więc wartości, o których wprost mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP¹¹. Dopuszczalność powołania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorca kontroli wymaga więc wskazania, jakie prawo czy wolność konstytucyjną ogranicza kwestionowana regulacja.

Na gruncie prawa podatkowego zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP doznaje istotnych ograniczeń. Wynika to z faktu, że nakładanie danin publicznych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji RP), więc ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej¹².

Od powyższej zasady Trybunał Konstytucyjny przewidział dwa wyjątki¹³. Po pierwsze, nie można wykluczyć, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym¹⁴. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. Wówczas możliwe jest formułowanie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji RP), jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych (art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji RP), w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP).

Po drugie, nie można wykluczyć powoływania tego wzorca do innych zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego, nie dotyczących nakładania podatków, które zbiorczo można nazwać obowiązkami

¹¹ Wyroki TK: z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 1; z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9.

¹² Por. wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK-A 2004, nr 9, poz. 94; por. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 111.

¹³ Wyrok TK z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK-A 2016, nr 100.

¹⁴ Więcej na temat relacji pomiędzy zasadą proporcjonalności a sankcjami podatkowymi: S. Golec, *Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych*, Białystok 2018, s. 264–271, <http://hdl.handle.net/11320/7589> (dostęp: 16.08.2023).

o charakterze instrumentalnym¹⁵. Przykładowo: przedmiotami kontroli konstytucyjnej były: ukształtowanie warunków, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego albo z preferencyjnej (ulgowej) stawki opodatkowania odnoszącej się do oleju opałowego¹⁶, a także obowiązek złożenia deklaracji majątkowej¹⁷. Przedmiotem rozważań Trybunału były również czynności kontrolne związane z poborem podatków, takie jak nałożenie na kontrolowanego nieodpłatnego obowiązku „udostępnienia środków łączności” i „kopiowania dokumentów”¹⁸. Trybunał rozpatrywał też przez pryzmat zasady proporcjonalności możliwość uzależnienia zabezpieczenia należności podatkowej w toku kontroli podatkowej od przesłanki „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego¹⁹ czy możliwość pozbawienia prawa do obniżenia kwoty podatku należnego podatnika, który dokonał obniżenia kwoty podatku należnego wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał dokument celny²⁰.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego regulacja narusza zasadę proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, jeżeli nie spełnia wymogów testu proporcjonalności²¹, tj.: wymogu przydatności (odpowiedniości) środka do celu, który wymaga, aby dobrane środki były skuteczne w realizacji założonego celu; wymogu konieczności (wymagalności), który zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu; zakazu

¹⁵ Wyroki TK: z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK-A ZU 2002, nr 3, poz. 26; z dnia 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK-A ZU 2007, nr 6, poz. 50. Krytycznie o braku podstaw do różnicowania na gruncie art. 84 Konstytucji RP ciężarów i świadczeń publicznych w kontekście oceny przez pryzmat zasady proporcjonalności zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 104.

¹⁶ Wyroki TK: z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK-A 2015, nr 2, poz. 15; z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK-A 2016, nr 100.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83.

¹⁸ Wyroki TK: z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 30; z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. K 4/04, OTK-A ZU 2005, nr 6, poz. 64.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97.

²⁰ Wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK-A 2004, nr 9, poz. 94.

²¹ P. Tuleja, *Komentarz do art. 31*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. idem, Warszawa 2021; A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności jako standard konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] idem, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 167; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 9–31. Zob. też: L. Garlicki, *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10 s. 5–24.

nadmiernej ingerencji, zwanego zasadą proporcjonalności *sensu stricto*, który zakłada zachowanie proporcjonalności ograniczenia w relacji do celu danej regulacji²².

Drugim źródłem zasady proporcjonalności jest art. 2 Konstytucji RP. Przywołanie go jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²³. W pierwszej kolejności należy więc badać możliwość powołania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jako wzorca kontroli.

Trybunał wskazał, że tak rozumiana zasada proporcjonalności dotyczy najczęściej ograniczenia praw lub wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym, konstytucyjnych praw różnie rozumianych podmiotów publicznych czy też oceny ograniczenia praw majątkowych wynikającego z nałożenia lub zwiększenia obowiązku podatkowego, do których to – wedle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału – nie ma zastosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP²⁴. Co ciekawe, na gruncie art. 2 Konstytucji RP dopuszczalne jest postawienie regulacji zarzutu nadmiernego fiskalizmu²⁵. Trybunał zaznaczył, że tak sformułowany test przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością Trybunału Konstytucyjnego w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy²⁶.

Z orzecznictwa TK wynika, że zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy wynikający z art. 2 Konstytucji RP nie może być rozumiany w ten sposób, że zawiera się w nim rygorystyczny test proporcjonalności, wymagający łącznego spełnienia wszystkich trzech zasad składowych, tj. zasady przydatności, zasady konieczności i zasady proporcjonalności *sensu stricto*. W tym wypadku wywodzona z art. 2 Konstytucji RP zasada proporcjonalności sprowadza się jedynie do ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji²⁷ – zasady adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji²⁸. Wydaje się, że w świetle

²² M.A. Duda, *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 440.

²³ Wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9.

²⁴ Wyrok TK z dnia 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK-A 2007, nr 3, poz. 26.

²⁵ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

²⁶ Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK-A 2012, nr 7, poz. 75.

²⁷ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, OTK-A 2013, nr 1, poz. 7.

²⁸ Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK-A 2012, nr 7, poz. 75.

orzecznictwa trybunalskiego należy zastosować test, aby ustalić, czy naruszono zasadę proporcjonalności w rozumieniu art. 2 Konstytucji RP²⁹. Po pierwsze, należy sprawdzić, czy regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana (test niezbędności). Po drugie, trzeba zbadać, czy regulacja jest efektywna, umożliwi osiągnięcie zamierzonych celów (test celowości i efektywności). Po trzecie, należy zweryfikować, czy efekty regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny.

Zasada proporcjonalność uregulowana w art. 2 Konstytucji RP była przywoływana przez Trybunał Konstytucyjny w kilku przypadkach. Przykładowo: Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodne z zasadą proporcjonalności dokonywanie określonych aktów staranności, polegających na potwierdzeniu faktury kopią w sytuacji, w której warunkowały one możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego³⁰. Innym przykładem było uznanie, że brak określenia maksymalnej wysokości opłaty za dokonane czynności egzekucyjne jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji³¹.

3. DOPUSZCZALNOŚĆ ZASTOSOWANIA ART. 31 UST. 3 W ZW. Z ART. 64 UST. 1 I 3 KONSTYTUCJI RP DLA OCENY KONSTYTUCYJNOŚCI PRYZNANIA STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO SPÓŁCE JAWNEJ NA GRUNCIE ART. 1 UST. 3 PKT 1A U.P.D.O.P.

Zgodność przepisów prawa podatkowego z Konstytucją, wedle wzorca wynikającego z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, a więc proporcjonalności ingerencji w prawo własności, jest dopuszczalna jedynie w dwóch przypadkach. Po pierwsze w sytuacji, w której pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowi instrument służący celom innym

²⁹ Wyroki TK: z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 112; z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014, nr 2, poz. 9; por. K. Lasiński-Sulecki, *Zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – rozważania w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7, s. 15–21; I. Mirek, *Akcyza – konstytucyjność sankcji podatkowej za niezłożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego. Glosa do wyroku TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2015, nr 3, s. 83–105.

³⁰ Wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. K 24/03, OTK-A 2004, nr 4, poz. 33.

³¹ Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK-A 2016, nr 51.

niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Po drugie w przypadku, gdy przepisy prawa podatkowego nie dotyczą obowiązku głównego, lecz obowiązków o charakterze instrumentalnym. *Prima facie* wydaje się, że w przypadku kontroli art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. zgodnie ze wzorcem określonym w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP należy przyrzeć się obu wymienionym sytuacjom.

Przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółce jawnej nie wpisuje się w najbardziej oczywisty przypadek regulacji o charakterze nacjonalizacyjnym. Nie mam jednak wątpliwości, że pod pozorem regulacji daninowej ustawodawca ustanowił w tym wypadku instrument służący celom innym niż fiskalne. Sami projektodawcy przepisów wskazywali, że „założeniem proponowanych regulacji nie jest jednak nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu »podatnika podatku dochodowego«, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku współników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich)”³². Nadanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma mieć więc z założenia charakter wyjątkowy i warunkowy, a jest podyktowane przeciwdziałaniem unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. W przypadku niewywiązania się z nałożonych na spółkę obowiązków informacyjnych to status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych jest narzędziem, które ma przeciwdziałać nadużyciom podatkowym.

W mojej ocenie samo przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma charakter sankcyjny³³. Po pierwsze, po spełnieniu obowiązków o charakterze administracyjnym spółka jawna nie może wrócić do transparentnego statusu podatkowego – ani w bieżącym roku podatkowym, ani w latach kolejnych. Na status spółki nie ma również wpływu zmiana składu osobowego współników na wyłącznie osoby fizyczne. Po drugie, spółka jawna jest podwójnie opodatkowana, a ustawodawca nie przewidział żadnego mechanizmu jego łagodzenia. Takie działanie nie jest podyktowane

³² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Sejm IX kadencji, druk nr 642, s. 36, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642.pdf> (dostęp: 24.08.2023).

³³ W ten sposób jest to również ujmowane w literaturze, zob. P. Karwat, *Spółka jawna*, [w:] *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.

chęcią przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Doskonałym punktem odniesienia są tutaj spółki komandytowa i komandytowo-akcyjna. Spółki te w ocenie ustawodawcy były bardziej narażone na nadużycia³⁴, niemniej w ich przypadku ustawodawca podatkowy przewidział mechanizmy łagodzenia podwójnego opodatkowania. Tym samym wyższego opodatkowania spółki jawnej nie można oceniać inaczej niż jako sankcji.

Rozwiązanie może być również przedmiotem kontroli z perspektywy art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ponieważ nakłada na spółkę jawną wiele obowiązków o charakterze instrumentalnym. Jest to o tyle szczególna sytuacja, że status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych został powiązany z faktem niewywiązania się z nałożonych na niego obowiązków instrumentalnych. Tym samym obowiązki instrumentalne przesądzają o istnieniu obowiązku głównego. Moim zdaniem nie wpływa to jednak na możliwość oceny samego kształtu regulacji przez pryzmat art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Jak wcześniej wskazano, Trybunał stosował ten wzorzec kontroli konstytucyjnej w sprawach, w których od właściwego wykonania obowiązków instrumentalnych uzależniano zastosowanie przepisów odnoszących się do obowiązków głównych (np. skorzystanie z preferencji podatkowych w podatku akcyzowym w przypadku oleju opałowego czy też prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w zależności od otrzymania dokumentu celnego). W przywołanych orzeczeniach zastosowanie się do obowiązków instrumentalnych wiązało się z uzyskaniem korzyści podatkowej, podczas gdy w omawianym przypadku niezastosowanie się do tych obowiązków skutkuje nałożeniem opodatkowania. W mojej ocenie ta różnica nie powinna jednak przesądzać o możliwości zastosowania zasady proporcjonalności jako wzorca kontroli. Kluczowy jest bowiem jej przedmiot, czyli obowiązki instrumentalne.

Na koniec warto poczynić jeszcze kilka uwag. Dotychczas przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego dotyczącej przepisów podatkowych przez pryzmat art. 31 ust. 3 Konstytucji RP były przede wszystkim obowiązki instrumentalne. Wydaje się więc, że możliwość oceny obowiązków głównych w prawie podatkowym Trybunał rezerwuje dla wyjątkowych sytuacji i byłby z pewnością mniej skłonny poddać kontroli przepisy z tej perspektywy, co jednak nie zmienia wyrażonego wyżej poglądu o dopuszczalności zastosowania tego wzorca ze względu na sankcyjny charakter przepisów. Po drugie, w każdym z przypadków przepisy będą podlegały ocenie pod

³⁴ Uzasadnienie do rządowego..., s. 10.

innym kątem. W jednym przypadku nacisk zostanie położony na kontrolę proporcjonalności sankcji, a w drugim na kontrolę proporcjonalności obowiązków o charakterze instrumentalnym.

4. OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE WARUNKUJĄCE PRYZNANIE STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH SPÓŁCE JAWNEJ W ŚWIETLE TESTU PROPORCJONALNOŚCI UREGULOWANEGO W ART. 31 UST. 3 KONSTYTUCJI RP

Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., lub
- b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, lub,
- c) informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zarejestrowania spółki jawnej – w przypadku nowo utworzonej spółki jawnej oraz spółki jawnej powstałej z przekształcenia innej spółki do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

W celu poddania powyższych regulacji testowi proporcjonalności na wstępie należy ustalić cel tej regulacji. Wedle projektodawców „założeniem proponowanych regulacji nie jest [...] nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu »podatnika podatku dochodowego«, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku wspólników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich)”³⁵. Projektodawcy dodali jeszcze, że „podstawowym celem

³⁵ *Ibidem*, s. 36.

wprowadzenia tych przepisów jest zatem uszczelnienie polskiego systemu podatkowego przez skuteczniejsze egzekwowanie już istniejącego i wynikającego z aktualnych przepisów obowiązku podatkowego oraz faktyczna realizacja akceptowanej również przez inne ustawodawstwa podatkowe zasady, iż dochody powinny podlegać opodatkowaniu w miejscu/w kraju, w którym były rzeczywiście wypracowane³⁶. Podsumowując, celem jest uszczelnienie systemu podatkowego poprzez zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku współników takich spółek.

Zgodnie z wymogiem przydatności (odpowiedniości) środka do celu dobrane środki powinny być skuteczne w realizacji założonego celu. Nie ma wątpliwości, że informacja o współnikach spółki jawnej może być pomocna w uszczelnieniu polskiego systemu podatkowego, w szczególności w przypadku podmiotów innych niż osoby fizyczne. Dotyczy to przede wszystkim podmiotów zagranicznych, które wbrew obowiązkowi nie deklarują, zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania w Polsce z tytułu dochodów uzyskiwanych w ramach spółki jawnej. Identyfikacja tych podmiotów pozwoli skuteczniej dochodzić należności podatkowych. Tym bardziej skuteczne w przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym będzie uczynienie podatnikiem podatku dochodowego tych spółek jawnych, które nie ujawniły wymaganych prawem informacji.

Wymóg konieczności zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu. Na wstępie należy zaznaczyć, że wątpliwości nie budzi samo warunkowe przyznanie spółce podmiotowej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, ale część obowiązków o charakterze instrumentalnym wynikających z art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Po pierwsze, spółka jawna zobowiązana jest przedłożyć informację według ustalonego wzoru do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki. W czasach, w których sieć teleinformatyczna i bazy danych pozwalają na sprawne przekazywanie informacji w ramach administracji skarbowej, przekazywanie tej samej informacji każdemu naczelnikowi urzędu skarbowego z osobna budzi daleko idące wątpliwości w kontekście przesłanki

³⁶ *Ibidem*, s. 37.

niezbędności. Jeszcze większą wątpliwość budzi fakt, że tę samą informację podatnik musi składać co roku (każdorazowo przed rozpoczęciem roku obrotowego). Trudno uzasadnić, do czego potrzebna jest organom podatkowym ta sama informacja co roku, skoro już ją raz otrzymały. Jest to zdumiewające w świetle obowiązku aktualizacji informacji w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników. Nie można oprzeć się wrażeniu, że jest to „pułapka” zastawiona na podatnika, który przez nieuwagę złoży tę informację nie wszystkim naczelnikom organów podatkowych lub nie złoży jej co roku. Taki błąd podatnik może popełnić, kierując się logicznym przekonaniem, że organy podatkowe uzyskały już od niego wszystkie informacje potrzebne do identyfikacji wspólników spółki jawnej.

W nauce pojawia się zarzut³⁷, że wymóg składania powyższych informacji nie jest konieczny, ponieważ są one już gromadzone w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych (CRBR) i organy podatkowe mogłyby z niego pobierać potrzebne informacje. Rejestr ten regulowany jest przepisami ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³⁸. Ze względu na różne cele art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. zakres raportowanych informacji nie musi się jednak w każdym przypadku pokrywać. Przez beneficjenta rzeczywistego rozumie się każdą osobę fizyczną sprawującą bezpośrednio lub pośrednio kontrolę nad klientem poprzez posiadane uprawnienia, wynikające z okoliczności prawnych lub faktycznych, umożliwiające wywieranie decydującego wpływu na czynności lub działania podejmowane przez klienta lub każdą osobę fizyczną, w imieniu której są nawiązywane stosunki gospodarcze lub jest przeprowadzana transakcja okazjonalna (art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.p.p.f.t.). W przypadku spółek jawnych wątpliwości co do obowiązku wpisu do CRBR budziła sytuacja, w której wspólnik zostałby pozbawiony prawa reprezentacji na mocy art. 30 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³⁹ lub dodatkowo został pozbawiony prawa do zakwestionowania czynności innych wspólników, przekraczających zakres zwykłych czynności spółki (art. 43 w zw. z art. 37 ust. 1 k.s.h.)⁴⁰. Przyjmu-

³⁷ A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, s. 11.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1124 – dalej: u.p.p.p.f.t.

³⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 ze zm. – dalej: k.s.h.

⁴⁰ Te wątpliwości mogą być o tyle większe, że art. 59 ust. 2 u.p.p.p.f.t. został zmodyfikowany poprzez usunięcie zwrotu „i członka organu lub wspólnika uprawnionego do reprezentowania spółek wymienionych”. Na etapie przyznania spółce jawnej statusu podatnika powyższa regulacja nie została jeszcze zmodyfikowana.

jąc korzystną dla raportujących interpretację, organy podatkowe zostałyby pozbawione istotnych informacji uzyskiwanych obecnie na gruncie art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p., a podatnicy chcący uniknąć obowiązku raportowania mogliby odpowiednio zmodyfikować umowę spółki jawnej.

Należy również zwrócić uwagę na fakt, że art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.p.p.f.t. zawiera liczne zwroty niedookreślone, których ze względu na konieczność zapewnienia podatnikom pewności prawnej należy, jeśli to możliwe, unikać. Powiązanie podmiotowości prawnopodatkowej spółki jawnej z taką regulacją mogłoby rodzić liczne wątpliwości interpretacyjne i następne spory z podatnikami. Dodatkowo spory prawne o rozumienie tych przepisów w kontekście podatkowym rzutowałyby na obowiązek raportowania beneficjentów rzeczywistych. Z tego względu wydaje się, że nie można mówić w tym przypadku o naruszeniu wymogu konieczności.

Po drugie, sprzeczny z wymogiem konieczności jest sankcyjny charakter omawianego przepisu. Zarówno zmiana składu osobowego spółki na wyłącznie osoby fizyczne, jak i następne wykonanie obowiązków informacyjnych uregulowanych w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. nie pozwalają na powrót do transparentnego statusu spółki jawnej. Dotyczy to zarówno danego roku podatkowego, jak i lat następnych. Minister finansów w ramach interpretacji poselskiej tłumaczył, że „uregulowanie znajduje swoje uzasadnienie, bowiem status spółki jawnej jako podatnika, co do zasady, nie powinien podlegać zmianom w każdym kolejnym roku. Znacząco utrudniłoby to weryfikację przez organy podatkowe realizacji obowiązków podatkowych przez spółkę jawną i jej współników, oraz mogłoby prowadzić do trudnych do wyeliminowania kolizji w zakresie rozliczenia podatków dochodowych”⁴¹. W ocenie ministra finansów „utrata przez spółkę jawną statusu podatnika podatku CIT musiałaby wiązać się z koniecznością wprowadzenia dodatkowych norm do ustawy CIT oraz ustawy PIT, które będą uwzględniały zdarzenia wynikające z takiej zmiany zasad opodatkowania. Rozwiązanie takie spowodowałoby znaczne skomplikowanie systemu podatkowego, co nie jest zgodne z kierunkiem działań legislacyjnych, które powinny zmierzać do upraszczania podatków”⁴².

Nie da się odmówić racji ministrowi finansów, który wskazuje, że zmiana statusu podatkowego spółki jawnej zarówno może rodzić liczne

⁴¹ Odpowiedź na interpelację nr 41573 ws. opodatkowania spółek jawnych z 29.06.2023 r., <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCTAHB2/%24FILE/i41573-o1.pdf> (dostęp: 16.08.2023).

⁴² *Ibidem*.

utrudnienia na gruncie weryfikacji rozliczeń podatkowych, jak i mogłaby wymagać pewnych zmian legislacyjnych. Z drugiej strony należy wskazać, że podobnego rodzaju zmiany mogą mieć miejsce w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową i na odwrót. Powyższe wydaje się jednak irrelevantne z perspektywy wymogu konieczności. To bowiem ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie takiego mechanizmu służącego przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Logiczne jest, że asystemowe rozwiązania generują liczne, często nieoczekiwane konsekwencje i ustawodawca, decydując się na ich wprowadzenie, musi umieć dostosować się do nich tak, aby minimalnie ingerowały w prawa i wolności podatników. Tym samym argument o trudnościach w weryfikacji rozliczeń podatkowych podatników oraz konieczności dokonania zmian legislacyjnych nie usprawiedliwia naruszenia wymogu niezbędności.

Na koniec należy rozważyć, czy zachowano proporcjonalność ograniczenia w relacji do celu danej regulacji. Ponownie należy podkreślić, że wątpliwości nie budzi sama koncepcja przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, ale jej obowiązujący kształt. Rozwiązanie zaproponowane przez ustawodawcę podatkowego ma charakter asystemowy, niemniej co do zasady mieści się w zakresie jego swobody regulacyjnej. Przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym poprzez wymóg złożenia informacji o podatnikach przez spółkę jawną nie jest rozwiązaniem nadmiernie ingerującym w prawa podatnika. To samo dotyczy konsekwencji w postaci przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku niewywiązania się z tego obowiązku.

Za zupełnie nieproporcjonalne należy uznać wielokrotne zbieranie tej samej informacji i nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Z perspektywy osiągnięcia celu regulacji, jakim jest przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, organowi podatkowemu wystarczy, że otrzyma raz tę samą informację, a podatnik przekaże ją jednemu organowi podatkowemu. Podobnie nieproporcjonalna jest nieodwracalność przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W sytuacji, w której spółka jawna koryguje swój błąd i przekazuje wymagane informacje wynikające z art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p., znika zagrożenie, w związku z którym ustawodawca stworzył tę regulację. To samo ma miejsce w przypadku zmiany składu osobowego wspólników spółki jawnej na wyłącznie osoby fizyczne. Dlatego powyższe środki stanowią nieproporcjonalne ograniczenia w relacji do celu art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p.

W związku z powyższym art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. należy uznać za niezgodny z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w zależności od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji.

5. OBOWIĄZKI INSTRUMENTALNE WARUNKUJĄCE PRYZNANIE STATUSU PODATNIKA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH SPÓŁCE JAWNEJ I SPOSÓB JEJ OPODATKOWANIA W ŚWIELE ZASADY PROPORCJONALNOŚCI WYNIKAJĄCEJ Z ART. 2 KONSTYTUCJI RP

W praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego uznanie określonej regulacji za niekonstytucyjną na gruncie jednego wzorca skutkuje brakiem konieczności rozpatrywania zgodności z innymi wzorcami konstytucyjnymi. Dodatkowo przywołanie art. 2 Konstytucji RP jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W świetle powyższych uwag mogłoby więc się wydawać, że dalsze rozważania na temat zgodności omawianych regulacji z Konstytucją RP są zbędne. W mojej ocenie za kontynuowaniem rozważań w tym zakresie przemawia kilka przyczyn. Po pierwsze, Trybunał Konstytucyjny jest ostrożny w stosowaniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w sprawach podatkowych. Zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji RP była podstawą dla kontroli nie tylko obowiązków o charakterze głównym (np. brak maksymalnej wysokości opłaty egzekucyjnej), lecz również obowiązków instrumentalnych (akty staranności w podatku od towarów i usług). Po drugie, wydaje się, że standard proporcjonalności z art. 2 Konstytucji RP pozwala poszerzyć zakres kontroli o sposób opodatkowania spółki jawnej. Z tego powodu w pracy naukowej wydaje się uzasadnione, aby ocenić te przepisy w świetle wzorca proporcjonalności wynikającego z art. 2 Konstytucji RP.

Test niezbędności w przypadku art. 2 Konstytucji RP jest sformułowany w mniej radykalny sposób od testu na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który zakłada zastosowanie środka minimalnie ingerującego w prawa i wolności, który jednak wystarcza do osiągnięcia zamierzonego celu. Na pytanie, czy regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu

publicznego, z którym jest związana, należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Obowiązki instrumentalne nakładane na spółkę jawną w art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. oraz ewentualne przyznanie jej osobowości prawnej są kluczowe z perspektywy przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, pomimo wyżej wskazanych zastrzeżeń dotyczących braku konieczności wielokrotnego zbierania tej samej informacji i nieodwracalności przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Podobnie twierdzącej odpowiedzi należy udzielić na pytanie o to, czy regulacja jest efektywna i umożliwia osiągnięcie zamierzonych celów. Identyfikacja podatników poprzez wprowadzenie określonych obowiązków informacyjnych lub sankcyjne przyznanie podmiotowości prawnej wydatnie ułatwia wyegzekwowanie realizacji obowiązków podatkowych, zwłaszcza w przypadku podmiotów zagranicznych.

Największe wątpliwości budzi kwestia, czy efekty regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny. W moje ocenie na to pytanie należy odpowiedzieć negatywnie. Wcześniej omówione mechanizmy związane z wielokrotnym zbieraniem tej samej informacji i nieodwracalnością przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych są zbędne i stanowią zbyt daleko idącą konsekwencję dla podatnika, który nie wywiązał się z nałożonego na niego obowiązku o charakterze instrumentalnym. W związku z powyższym regulacja ma charakter nadmiernej ingerencji.

Osobną kwestią wartą szerszego omówienia jest możliwość postawienia zarzutu nadmiernego fiskalizmu na gruncie art. 2 Konstytucji RP. Uważam, że jest to zarzut, który można postawić omawianej regulacji. Nie dotyczy on samej wysokości nakładanego podatku, ale wysokości ciężaru podatkowego nakładanego na spółkę jawną, będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do innych podmiotów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej. Te dwa przepisy konstytuują dualistyczny model opodatkowania dochodu przedsiębiorstw⁴³. Co do zasady osoby fizyczne i spółki opodatkowane są

⁴³ Szerzej na temat modeli opodatkowania spółek: K. Tipke, J. Lang, R. Seer, J. Hey, J. English, J. Hennrichs, *Steuerrecht*, Kiel 2021, s. 779; L. Oats, *Principles of international taxation*, London 2021, s. 9–10.

jednokrotnie, podczas gdy spółki kapitałowe podlegają dwukrotnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym – na poziomie spółki i na poziomie wspólników. Zasada ta została poważnie zmodyfikowana w związku z przyznaniem statusu podatnika podatku dochodowego spółkom: komandytowo-akcyjnej, komandytowej i w niektórych przypadkach jawnej.

W przypadku spółek osobowych ustawodawca przyjął, że co do zasady są one jednokrotnie opodatkowane (spółki jawne niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i spółki partnerskie) lub dwukrotnie opodatkowane, ale wspólnicy reprezentujący element osobowy (komplementariusze) korzystają z mechanizmu łagodzenia podwójnego opodatkowania (art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 6a–6 u.p.d.o.f., art. 22 ust. 1 w zw. z ust. 1a–1e u.p.d.o.p.). Standard ten nie został utrzymany w przypadku spółki jawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, której wspólnicy opodatkowani są na zasadach tożsamyh dla spółek kapitałowych lub akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej.

Tak ukształtowane obowiązki główne spółki jawnej należy zestawić z testem niezbędności, a więc pytaniem, czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana. Należy na nie odpowiedzieć negatywnie. W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej ustawodawca podatkowy uznał, że sam mechanizm przyznania podmiotowości prawnej jest wystarczający do przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Tym bardziej powinien on być wystarczający w przypadku spółki jawnej, która w ocenie ustawodawcy jest mniej podatna na nadużycia. Dlatego opodatkowanie spółki jawnej nie jest potrzebne do osiągnięcia celu regulacji, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Oznacza to, że podwójne opodatkowanie spółki jawnej nie spełnia kryterium niezbędności i jest nadmiernym fiskalizmem.

Na koniec warto odnieść się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym test proporcjonalności z art. 2 Konstytucji RP przemawia za daleko idącą wstrzemięźliwością TK w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy. Za interwencją Trybunału Konstytucyjnego w tym przypadku przemawia wiele argumentów. Ustawodawca zdecydował się stworzyć asystemową regulację, która burzy model opodatkowania spółek osobowych. Przepisy art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. nakładają na podatnika zbędne obowiązki, których nawet omyłkowe niewykonanie ma dla niego daleko idące konsekwencje: nieodwracalne przyznanie statusu

podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i zdecydowanie wyższe opodatkowanie od podmiotów podobnych. Ten splot asystemowych, zbędnych, niekorzystnych i naruszających zasadę równości regulacji uzasadnia dopuszczalność oceny omawianych regulacji przez pryzmat art. 2 Konstytucji RP.

W związku z powyższym art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p. należy uznać za niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji w zakresie, w jakim trwale uniemożliwia zmianę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w związku z niewypełnieniem obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. oraz warunkuje przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od spełniania warunków formalnych nieistotnych z perspektywy celu regulacji. Ponadto za niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zakazu nadmiernej ingerencji należy uznać art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim opodatkowują dwukrotnie w sensie ekonomicznym spółkę jawną w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

6. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie reguły o charakterze asystemowym nie tylko komplikuje system podatkowy, lecz także może rodzić problemy natury prawnej i ekonomicznej. Według informacji przekazanych przez Ministerstwo Finansów liczba spółek jawnych mających otwarty obowiązek w podatku dochodowym od osób prawnych w lipcu 2023 r. wyniosła 1871⁴⁴. W tym kontekście warto zauważyć, że jakkolwiek udział spółek jawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych nie jest obecnie duży względem ogółu spółek jawnych, to nadal jest to znaczna liczba podmiotów. Nie sposób zebrać danych na temat tego, czy te podmioty świadomie nie złożyły wymaganych prawem informacji, ale z pewnością istotna część z nich nie zrobiła tego celowo, lecz wskutek przeoczenia.

Nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółce jawnej w połączeniu z jej podwójnym opodatkowaniem czyni ją niekonkurencyjną względem analogicznych podmiotów na

⁴⁴ Informacja z 18 sierpnia 2023 r. uzyskana przez autora od ministra finansów w trybie dostępu do informacji publicznej, znak sprawy: BMI1.0123.1629.2023. Stan na: 11 lipca 2023 r.

rynku. W związku z powyższym jedynym racjonalnym wyjściem jest przekształcenie takiej spółki w inną spółkę osobową lub kapitałową. Zakładając akceptację postulatu neutralności opodatkowania, regulacje prawnopodatkowe nie powinny tworzyć mechanizmów, które w sensie ekonomicznym zmuszają podmiot do zmiany formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej.

Rozwiązania asystemowe *per se* nie naruszają automatycznie konstytucyjnych zasad podatkowych. W tym wypadku ustawodawca przekroczył jednak przyznaną mu swobodę regulacyjną poprzez wielokrotne zbieranie tej samej informacji i nieodwracalność przyznania statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Za nieproporcjonalne należy również uznać dwukrotne opodatkowanie spółki jawnej w sensie ekonomicznym w sytuacji, gdy zasadą jest jednokrotne opodatkowanie spółek osobowych.

De lege ferenda należy więc postulować modyfikacje omawianych regulacji. Starając się zachować intencje ustawodawcy i zrealizować cel regulacji, należałoby postulować modyfikację art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. w taki sposób, aby spółka jawna była zobowiązana przekazywać tę samą informację tylko raz i tylko jednemu organowi podatkowemu. Ponadto ustawodawca powinien dodać przepis przewidujący możliwość powrotu do transparentnego statusu podatkowego w sytuacji, w której spółka jawna skoryguje swój błąd i złoży informacje, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p. lub zmieni skład osobowy wspólników na wyłącznie osoby fizyczne.

Ponadto spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych powinna mieć możliwość złagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. W przypadku braku zmiany opodatkowania spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej ustawodawca powinien zezwolić wspólnikom spółki jawnej na łagodzenie podwójnego opodatkowania na analogicznych zasadach (art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 6a–6 u.p.d.o.f., art. 22 ust. 1 w zw. z ust. 1a–1e u.p.d.o.p.).

Alternatywnie ustawodawca mógłby się zastanowić, czy jedyną formą przeciwdziałania nadużyciom podatkowym jest przyznanie spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Być może wystarczyłoby obwarowanie tego obowiązku odpowiednimi sankcjami o charakterze karnym skarbowym, co rozwiązałoby problem asystemowości omawianej regulacji.

BIBLIOGRAFIA

- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Duda M.A., *Wpływ zasady proporcjonalności na proces kształtowania*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. E. Fojcik-Mastalska, W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Garlicki L., *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10.
- Golec S., *Zasada proporcjonalności jako podstawa orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie dotyczącej zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4.
- Golec S., *Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych*, Białystok 2018, <http://hdl.handle.net/11320/7589> (dostęp: 16.08.2023).
- Karwat P., *Spółka jawna*, [w:] *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.
- Lasiński-Sulecki K., *Zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego – rozważania w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r.*, P 24/12, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 7.
- Łętowska E., Królikowski J., Łyszkowska A., Sokólska-Warchoł J., *Zasada skargowości – wątpliwości i uwarunkowania na tle acquis constitutionnel*, [w:] *Księga XXV-lecia Trybunału Konstytucyjnego. Ewolucja funkcji i zadań Trybunału Konstytucyjnego – założenia a ich praktyczna realizacja*, red. K. Budziło, Warszawa 2010.
- Malinowski D.M., *Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Mirek I., *Akcyza – konstytucyjność sankcji podatkowej za niezłożenie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców oleju opałowego. Glosa do wyroku TK z dnia 11 lutego 2014 r.*, P 24/12, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2015, nr 3.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności jako standard konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Oats L., *Principles of international taxation*, London 2021.
- Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 4.
- Sobiech M., Sobiech J., *Podmiotowość spółek jawnych w podatku dochodowym od osób prawnych a kwestia rozliczenia wspólników*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Tipke K., Lang J., Seer R., Hey J., English J., Hennrichs J., *Steuerrecht*, Kiel 2021.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 31*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2021.

- Walaszek-Pyziół A., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1995, nr 1.
- Wójtowicz K., *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.
- Ziółkowski P., *Status spółki jawnej w podatku dochodowym*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 10.