

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
3/2021





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 3/2021

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemiec

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – Redaktor językowy

(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2021

Printed in Poland

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10571.21.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 4,6; ark. druk. 5,375

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

| | |
|--|----|
| Bogumił Brzeziński Prolegomena do problematyki wykładni międzynarodowego prawa podatkowego ... | 9 |
| Zbigniew Ofiarski Ustawowe przesłanki warunkujące zwolnienie sprzedaży gruntów rolnych z podatku od czynności cywilnoprawnych | 29 |
| Anna Miernik Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa | 51 |
| Jerzy Politowicz Ustawa o grach hazardowych przyczyną ubytków dochodów państwa w latach 2010–2019 | 69 |



Artykuły

Bogumił Brzeziński* 

PROLEGOMENA DO PROBLEMATYKI WYKŁADNI MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie. Międzynarodowe prawo podatkowe jest znaczącą dziedziną prawa międzynarodowego. Specyficznym przedmiotem regulacji prawnej jest tu w głównej mierze rozdział pomiędzy suwerennymi państwami kompetencji do opodatkowania tych samych zjawisk gospodarczych, a zwłaszcza osiąganego dochodu. Nie pozostaje to bez znaczenia dla wykładni jego przepisów. Umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu są stosowane przede wszystkim w stosunkach między państwem a jednostkami poddanymi jego jurysdykcji podatkowej. Ten fakt determinuje powszechność stosowania przepisów tych umów. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest potrzeba pogłębionej refleksji nad ich treścią, odtwarzaną w procesie interpretacji tych aktów prawnych, a w konsekwencji także nad zasadami wykładni przepisów międzynarodowego prawa podatkowego. Artykuł przedstawia najbardziej ogólne uwarunkowania społeczne i polityczne, w jakich tworzone jest i funkcjonuje międzynarodowe prawo podatkowe.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, międzynarodowe prawo podatkowe, wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych nie pozostaje bez wpływu na systemy podatkowe poszczególnych państw. Stały one w pewnym okresie przed dylematem podwójnego opodatkowania dochodów osób fizycznych i korporacji w sytuacji, gdy aktywność gospodarcza tych podmiotów przekracza granice państw. Suwerenność poszczególnych państw i będąca jej rezultatem odrębność strukturalna systemów podatkowych prowadziły do podwójnego opodatkowania dochodów osiąganych przez obywateli (rezydentów) jednego państwa w innym państwie. Ten sam dochód mógł być opodatkowany zarówno w państwie źródła, jak i w państwie, którego obywatelem czy rezydentem była osoba dochód osiągająca. To samo zjawisko pojawiło się w przypadku korporacji, które miały siedzibę w jednym państwie, a część lub nawet całość ich działalności gospodarczej odbywa się na terytorium innego państwa. W ten sposób realizowały się oba – przedmiotowy i podmiotowy – aspekty suwerenności państwa. Rezultatem było podwójne opodatkowanie dochodu.

Świadomość tego stanu rzeczy, a w szczególności skutków gospodarczych podwójnego opodatkowania, pojawiła się już w XIX w. Natomiast wiek XX to stulecie intensywnych prac nad rozwiązaniem tego problemu – powszechne zawieranie międzynarodowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Te umowy to współcześnie trzon źródeł międzynarodowego prawa podatkowego. Nie jest to jedyna grupa źródeł międzynarodowego prawa podatkowego, gdyż są inne jeszcze umowy międzynarodowe związane z opodatkowaniem. W uproszczeniu można mówić o trzech grupach takich umów, biorąc pod uwagę zarówno ich znaczenie, jak i liczbę obowiązujących aktów tego rodzaju¹.

Grupa pierwsza to wspomniane umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikania podatków. Umowy te służą dwóm celom: zapobieganiu międzynarodowemu podwójnemu opodatkowaniu oraz – współcześnie – zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania i unikania płacenia podatków.

Wracając na moment do uwag wstępnych, trzeba podkreślić, że istnienie zjawiska podwójnego opodatkowania jest wynikiem braku prawnomiędzynarodowych ograniczeń jurysdykcji podatkowej państw. W efekcie państwa mogą opodatkować nie tylko zdarzenia zaistniałe na ich terytorium, ale także

¹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 2, s. 98.

za granicą. Problem dotyczy w szczególności podatków dochodowych. Ich konstrukcja może się bowiem opierać na połączeniu dwóch – pozornie przeciwstawnych – zasad, tj. zasady źródła, zgodnie z którą opodatkowaniu podlega tylko dochód osiągnięty ze źródeł znajdujących się w danym kraju, oraz zasady rezydencji, zgodnie z którą podatnik podlega opodatkowaniu w kraju, którego jest rezydentem, od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. W mniejszym stopniu problem ten dotyczy także podatków od spadków oraz od posiadania majątku². Podwójne opodatkowanie jest powszechnie uważane za zjawisko szkodliwe dla gospodarki światowej. Może stanowić poważne utrudnienie działalności gospodarczej dla podmiotów, które prowadzą działalność w kilku państwach³. Stąd też próby (całkiem udane) umownego ograniczenia tego zjawiska.

Współcześnie poszczególne państwa mają zawartych przeciętnie kilkadziesiąt tego rodzaju umów z innymi państwami. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania są bądź umowami bilateralnymi (znakomita większość), bądź umowami multilateralnymi. Te drugie są z reguły zawierane przez państwa powiązane interesami gospodarczymi, a czasami i politycznymi, zazwyczaj sąsiadujące ze sobą, a ich zawieranie jest wyrazem chęci standaryzacji (lub, jak uważają niektórzy, standardyzacji) relacji prawnych dotyczących tej samej materii i osiągnięcia – podobnie jak w przypadku umów bilateralnych – istotnego z gospodarczego punktu widzenia celu, jakim jest eliminacja podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych.

Szczególnym dokumentem należącym do tej grupy umów jest tzw. Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (ang. *Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* – MLI)⁴, której postanowienia zostały implementowane do krajowego porządku prawnego przez Polskę w dniu 29 września 2017 r. ustawą o ratyfikacji Konwencji implementującej środki traktatowego prawa

² Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 476.

³ Zob. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Gluchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 42.

⁴ Bliższa analiza tego dokumentu zob. A. Franczak, *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2018, t. 27, nr 2, s. 9 i n.

podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku⁵.

Druga grupa umów to konwencje dotyczące przedstawicielstwa dyplomatycznego i konsularnego w kontekście przywilejów podatkowych dotyczących urzędników należących do każdego z tych korpusów⁶. Takie przywileje, polegające na zwolnieniu od opodatkowania pewnych rodzajów dochodu, majątku czy też konsumpcji, są wyrazem wzajemnego poszanowania suwerenności państw. Przepisy zawierające przywileje podatkowe przedstawicielstw dyplomatycznych i służb konsularnych oraz osób wykonujących funkcje z tym związane zawarte są w przepisach Konwencji wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych (1961)⁷ oraz Konwencji wiedeńskiej o stosunkach konsularnych (1963)⁸.

Trzecia grupa postanowień podatkowych rozproszona jest w rozmaitych umowach międzynarodowych, w których kwestie podatkowe mają charakter incydentalny. Jako przykład służyć tu mogą przepisy aktów założycielskich organizacji międzynarodowych oraz umowy dotyczące kwestii współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych, np. wymiany informacji między administracjami podatkowymi czy udzielania pomocy prawnej⁹. Również niektóre regulacje prawa handlu międzynarodowego można uznać za część międzynarodowego prawa podatkowego. Dotyczy to przykładowo regulacji prawnych wypracowanych w ramach GATT i WTO zakazujących stosowania subsydiów eksportowych, za które to subsydia mogą być także uznane niektóre ulgi i zwolnienia podatkowe¹⁰.

Liczba traktatów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu przekroczyła już dosyć dawno trzy tysiące. Znakomita ich większość oparta jest na Modelu Konwencji OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*). Konsekwencją jest ich bardzo zbliżona struktura,

⁵ Dz.U. z 2018 r., poz. 1369.

⁶ Zob. M. Budnicki, *Zwolnienia podatkowe w prawie dyplomatycznym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2, s. 97 i n.

⁷ Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych sporządzona w Wiedniu dnia 18 kwietnia 1961 r. (Dz.U. z 1965 r., Nr 37, poz. 232).

⁸ Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych sporządzona w Wiedniu dnia 24 kwietnia 1963 r. (Dz.U. z 1982 r., Nr 13, poz. 98).

⁹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 177–178. Na temat przepisów zawartych w trzeciej kategorii umów międzynarodowych zob. *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012; w tej publikacji odnośnie do umów polskich zob. K. Lasiński-Sulecki, *Poland*, s. 597 i n.

¹⁰ Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, s. 475.

założenia merytoryczne, a nawet słownictwo¹¹. R. Avi-Yonah szacuje, że umowy są identyczne treściowo w ok. 80% (pomijając kwestię zróżnicowania językowego ich tekstów)¹².

Organem OECD odpowiedzialnym za kształt Modelu (ale także Komentarza do Modelu) jest Komitet Spraw Fiskalnych, składający się z przedstawicieli rządów państw członkowskich oraz wyznaczonych przez te rządy ekspertów, nierzadko uczestników rokowań w sprawie traktatów tego rodzaju. Chociaż skład Komitetu uwidacznia przewagę czynnika rządowo-administracyjnego, podkreśla się, że relatywnie duży wpływ na rezultaty jego prac mają przedstawiciele sektora prywatnego¹³.

Liczba i znaczenie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania powoduje, że w dyskursie naukowym dotyczącym interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego są one traktowane jako prawo międzynarodowe *per se*: takie stanowisko jest z wielu względów uzasadnione i w tym opracowaniu przyjęto takie właśnie – uproszczone siłą rzeczy, ale dopuszczalne – założenie. Międzynarodowe prawo podatkowe będzie więc rozumiane jako zespół umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Dla funkcjonowania systemu prawa międzynarodowego zasadnicze znaczenie mają dyrektywy jego interpretacji czy też wykładni, zawarte w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów sporządzonej we Wiedniu dnia 23 maja 1969 r.¹⁴ Nie jest przy tym jasne – ze względu na istniejącą w piśmiennictwie, zwłaszcza polskim, rozbieżność poglądów – czy mianem wykładni określać w sposób szeroki zarówno proces interpretacji tekstu, jak i późniejsze siłą rzeczy zabiegi korygujące jej rezultat, czy też wyrażenie to stosować wyłącznie na określenie sfery zabiegów korygujących rezultaty aktywności interpretacyjnej¹⁵. Dopuszczalne wydaje się – w świetle

¹¹ R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, Oxford 2007, s. 3.

¹² R. Avi-Yonah, *Does Customary International Tax Law Exist?*, The SSRN Electronic Paper Collection, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3382203>

¹³ R. Vann, *Interpretation of tax treaties in New Holland*, [w:] *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, red. H. van Arendonk, F. Engelen, S. Jansen, Amsterdam 2005, s. 158.

¹⁴ Dz.U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439, dalej: Konwencja; Konwencja Wiedeńska.

¹⁵ W podręcznikach prawa podatkowego państw Ameryki Południowej wyraźnie akcentuje się odrębność procesu interpretacji przepisów oraz procesu „integracji” normy prawnej, w którym mieszczą się takie zabiegi, jak stosowanie analogii *legis* czy odwoływanie się do zasad prawa; zob. np. L. Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva 2004, s. 201 i n.; S. Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro 2005, s. 684 i n.

istniejącej praktyki języka prawniczego w Polsce – synonimiczne używanie terminów „interpretacja” oraz „wykładnia”.

Umowy mogą oddziaływać na stosunki wewnątrz krajowe w dwojaki sposób. Po pierwsze, ich postanowienia mogą być inkorporowane do prawa wewnętrznego danego kraju w drodze uchwalenia specjalnej ustawy (bądź modernizacji postanowień ustaw już istniejących) odzwierciedlającej w swej treści postanowienia umowy. Po drugie – jak ma to miejsce w Polsce – umowa międzynarodowa może być jako integralna całość włączona do krajowego porządku prawnego w drodze ratyfikacji.

Trzeba podkreślić, że większość opracowań analitycznych dotyczących interpretacji Wiedeńskiej Konwencji o Prawie Traktatów i jej zastosowania do wykładni aktów prawa międzynarodowego ma kontekst podatkowy. Może to wynikać ze skali, w jakiej stosunki podatkowoprawne kształtowane są przez bilateralne traktaty znajdujące zastosowanie w praktyce funkcjonowania krajowych systemów podatkowych. Może to też być konsekwencją rozbieżności interesów stron stosunków podatkowoprawnych¹⁶ (tj. państwa i obywatela) prowadzących do konfliktów interpretacyjnych, co z kolei skłania do pogłębionej analizy zasad wykładni międzynarodowego prawa podatkowego, a ściślej – przepisów je kształtujących.

Umowy międzynarodowe dotyczące kwestii podatkowych wymagają interpretacji. Interpretacji podlega – co należy podkreślić – tekst umowy. Interpretacja prowadzi do ustalenia norm międzynarodowego prawa podatkowego. Stąd występujące często sformułowanie: „wykładnia międzynarodowego prawa podatkowego” jest wyłącznie skrótem myślowym, gdyż prawo jako takie jest rezultatem interpretacji (wykładni), a nie jej przedmiotem.

W przypadku najbardziej znaczącej kategorii umów, tj. umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu podatków, cele sprecyzowane są w sposób dostatecznie jasny w ich tytułach. Jeżeli celem umowy jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, to aktualizuje się taka dyrektywa interpretacyjna, by przyjmować rozumienie przepisów umowy w sposób, który najlepiej do realizacji tego celu prowadzi.

Cele umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania mogą zostać osiągnięte jedynie wówczas, gdy państwa-strony umowy dokonują

¹⁶ Tę cechę prawa podatkowego podkreślam w pracy *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 284.

wykładni jej przepisów w sposób jednolity. W praktyce nie jest to zadanie łatwe. Umowy zawierają bowiem wiele pojęć, których zakres znaczeniowy nie został w nich wyczerpująco określony, co może prowadzić do różnych rezultatów wykładni w odniesieniu do tej samej kategorii stanów faktycznych. Przyczyna takiego stanu rzeczy jest związana ze zróżnicowaniem krajowych systemów prawa podatkowego¹⁷.

Międzynarodowe prawo podatkowe i umowy będące jego źródłami to w polskim systemie prawa podatkowego wyjątkowa sytuacja, w której obowiązują przepisy interpretacyjne (tj. służące interpretacji innych przepisów). Są to przepisy art. 31–33 Konwencji oraz przepisy zamieszczone w poszczególnych umowach podatkowych, zawartych na podstawie Modelu Konwencji OECD, umiejscowione w art. 3 ust. 2 tego Modelu oraz poszczególnych umów.

Wykładnia umów międzynarodowych różni się od wykładni krajowego prawa podatkowego z kilku powodów. Po pierwsze, podczas gdy krajowe ustawodawstwo podatkowe realizuje głównie cele fiskalne, umowy międzynarodowe mają na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu dochodu – realizują więc w pewnym sensie cel „antyfiskalny”. Po drugie, krajowe ustawodawstwo podatkowe zawiera terminy wywodzące się prawie wyłącznie z prawa krajowego, podczas gdy umowy międzynarodowe posługują się w znacznym stopniu pojęciami mającymi swój własny zakres znaczeniowy, wypracowany w międzynarodowej praktyce podatkowej, co pozwala mówić o autonomii pojęciowej międzynarodowego prawa podatkowego. Po trzecie, przepisy umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania wyrażają wolę i zamiary stron umowy; krajowe przepisy podatkowe wyrażają wolę tylko jednej ze stron stosunku podatkowoprawnego – państwa reprezentowanego tu przez ustawodawcę¹⁸.

U. Linderfalk zauważa, że reguły interpretacji międzynarodowego prawa podatkowego mają w istocie rzeczy charakter *ius dispositivum* – w tym sensie, że znajdują zastosowanie pod warunkiem, iż strony traktatu nie dojdą do wniosku, że problem interpretacyjny ma być rozwiązany w inny sposób¹⁹. Ten pogląd wydaje się trafny w odniesieniu do tej kategorii sytuacji, gdy w grę wchodzi dyskurs interpretacyjny między państwami-stronami

¹⁷ Zob. W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 133.

¹⁸ Ibidem, s. 132–133.

¹⁹ Zob. U. Linderfalk, *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007, s. 360.

umowy; byłby jednak zupełnie nieadekwatny do sytuacji, w której istnieje spór prawny między państwem a jednostką (np. podatnikiem), w grę zaś wchodzi wykładnia przepisów umowy międzynarodowej.

2. CHARAKTERYSTYKA OGÓLNA MIĘDZYNARODOWYCH UMÓW PODATKOWYCH W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Signum specificum międzynarodowego prawa podatkowego jest powszechność stosowania jego przepisów, co bez wątplenia dotyczy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Odróżnia to umowy międzynarodowe tej kategorii od wielu innych umów, np. traktatów rozbrojeniowych, których normy dotyczą kilku, kilkunastu czy też co najwyżej kilkudziesięciu podmiotów (państw).

Postanowienia umów międzynarodowych są skuteczne nie tylko w stosunkach międzynarodowych (prawo międzynarodowe), ale i – co ma zazwyczaj miejsce w odniesieniu do umów dotyczących problematyki unikania podwójnego opodatkowania – wewnątrz krajowych. To ostatnie – tj. możliwość oddziaływania umowy międzynarodowej na stosunki krajowe – nadaje w istocie rzeczy sens zawieranej umowie.

Trzeba zauważyć, że intensywność stosowania przepisów umów międzynarodowych dotyczących podwójnego opodatkowania w stosunkach wewnątrz krajowych jest znacznie większa niż w stosunkach między państwowych. Stosowanie przepisów umów przy ustalaniu obciążeń podatkowych jednostek (osób fizycznych i korporacji) jest co najmniej tysiące razy częstsze niż stosowanie tychże umów w relacjach między państwami²⁰. To ostatnie sprowadzałoby się do prowadzenia sporów natury arbitrażowej przez administracje podatkowe poszczególnych państw-stron umów między sobą (co przewidują wspomniane umowy). Takie spory zdarzają się rzadko i są – jak wskazuje obserwacja praktyki – mało efektywne²¹.

Ewentualny konflikt między postanowieniami umowy międzynarodowej a prawem krajowym (ustawą) w Polsce rozwiązuje Konstytucja Rzeczypospolitej²². W myśl art. 91 ust. 2 tego aktu prawnego umowa

²⁰ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe...*, s. 99.

²¹ Ibidem.

²² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Ten przepis buduje prosty algorytm interpretacyjny, w myśl którego w pierwszym kroku interpretacji należy zbadać, czy postanowienia umowy międzynarodowej oraz ustawy krajowej nie budzą wątpliwości co do zgodności. Jeżeli takich wątpliwości nie ma, należy moim zdaniem stosować przepisy prawa krajowego, a nie umowy międzynarodowej, jako że są one pierwotnym w pewnym sensie składnikiem systemu prawa.

Jeżeli jednak porównanie prowadzi do wniosku, że w konkretnym stanie faktycznym możliwe jest stwierdzenie niezgodności treści umowy i ustawy, należy podjąć próbę takiego zinterpretowania zarówno umowy, jak i ustawy, aby niezgodność znikła. Wymaga to zazwyczaj odnalezienia mniej typowych znaczeń i kontekstów wyrazów oraz zwrotów użytych w obu aktach prawnych. Jeśli ten zabieg interpretacyjny nie da rezultatu, w grę wchodzi dyrektywa interpretacyjna zawarta we wspomnianym przepisie Konstytucji RP. W konsekwencji sprawa rozstrzygana jest na podstawie przepisu umowy, a nie ustawy.

Można się przy tym zastanawiać, czy art. 91 ust. 1 Konstytucji RP zawiera dyrektywę wykładni prawa czy dyrektywę stosowania prawa. Danie pierwszeństwa umowie międzynarodowej ma miejsce wówczas, gdy zawiodły wysiłki interpretatorskie – nie udało się sformułować takich hipotez interpretacyjnych, które pozwalałyby uznać zgodność ustawy z umową międzynarodową. Prowadzi to do wniosku, że przywoływana dyrektywa konstytucyjna wchodzi w grę tylko wówczas, gdy interpretacja nie dała zadowalających rezultatów. Ergo – jest ona dyrektywą stosowania prawa, nie zaś jego wykładni.

W konsekwencji wykładni przepisów umów w sprawie unikania opodatkowania odbywa się na dwóch poziomach. Interpretowane są one bowiem zarówno jako przepisy prawa międzynarodowego, jak i jako przepisy prawa krajowego²³. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy przepisy takich umów inkorporowane są do systemu prawa krajowego w drodze – jak odbyło się to m.in. w Polsce – ratyfikacji²⁴. Nieco inaczej przedstawia się ta sytuacja w państwach, w których konsekwencją umowy międzynarodowej jest odpowiednia, pozostająca w zgodzie z taką umową, modyfikacja – jeśli to niezbędne – prawa krajowego²⁵.

²³ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe...*, s. 99.

²⁴ Zob. art. 91 ust. 1 Konstytucji RP.

²⁵ B. Brzeziński, *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, t. 1, red. T. Jasudowicz, M. Balcerzak, Toruń 2009, s. 65 i n.

Jeśli wykładnia dokonywana jest w relacjach między państwami, do jej prowadzenia wskazane jest obligatoryjne stosowanie zasad wykładni właściwych dla prawa międzynarodowego, ujętych w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z 1969 r. (chyba że strony umowy zgodzą się na inne niż oparte na zasadach Konwencji rozumienie spornych postanowień umowy). Obligatoryjność dotyczy oczywiście tylko tych państw, które Konwencję ratyfikowały bądź w inny sposób prawnie się nią związały. Gdyby spór istniał między państwami, z których jedno jest stroną Konwencji, a drugie nią nie jest, to niezależnie od skłonności tego drugiego do respektowania przepisów Konwencji jako skodyfikowanego, zwyczajowego prawa międzynarodowego, prawnego obowiązku respektowania postanowień interpretacyjnych Konwencji trudno byłoby się doszukiwać.

Interesująca teoretycznie jest sytuacja, w której dokonywana jest wykładnia umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w stosunkach wewnętrznych, w relacjach między podatnikami i administracją podatkową. W tym ostatnim przypadku stosuje się umowę międzynarodową jako akt należący (przez inkorporację) do systemu prawa wewnętrznego.

Dylemat polega tu na ustaleniu, czy interpretacja umowy międzynarodowej w stosunkach wewnątrz krajowych powinna być prowadzona tak jak interpretacja prawa krajowego, wewnętrznego, czy też obowiązują zasady wykładni umów międzynarodowych. Można bez większego ryzyka popełnienia błędu zająć stanowisko, że w grę wchodzi drugi człon alternatywy – przemawia za tym przede wszystkim wymóg koherencji wykładni dokonywanej w różnych jurysdykcjach podatkowych, zdeterminowanej jednak wspólnym celem, tj. uniknięciem podwójnego opodatkowania. Wykładnia dokonywana na podstawie tych samych zasad konwencyjnych daje większe gwarancje osiągnięcia celu niż wykładnia dokonywana na podstawie różnych, historycznie i kulturowo zdeterminowanych, zasad wykładni właściwych dla systemów różnych państw.

Wykładnia umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu ma siłą rzeczy cechy charakterystyczne zarówno dla wykładni aktów normatywnych, jak i umów; paradygmatem tego drugiego jest wykładnia umów prawa prywatnego²⁶.

Podobieństwo wykładni postanowień umów międzynarodowych dotyczących kwestii podatkowych do wykładni aktów normatywnych wyraża

²⁶ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe...*, s. 100.

się w tym, że zastosowanie znajdują tu wszystkie znane metody i techniki wykładni prawa. Podobieństwo wykładni umów międzynarodowych do wykładni umów prawa prywatnego wyraża się w tym, że przywiązuje się tutaj ponadprzeciętną wagę do woli stron, które umowę zawarły, oraz do celu, jaki im przyświeca – czy to w momencie zawierania umowy, czy to w momencie jej interpretowania. Trzeba wyraźnie podkreślić, że umowy międzynarodowe jako takie są aktami międzynarodowego prawa publicznego²⁷.

Taki stan rzeczy powoduje, że wykładnia przepisów umowy przez organy podatkowe lub sądy umawiających się państw jest dokonywana zazwyczaj z punktu widzenia realizacji interesów fiskalnych państwa będącego stroną umowy²⁸. Ponadto w procesie wykładni umów nie jest możliwe uniknięcie odwołania się w przepisach umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania do uregulowań wewnętrznych państw – ich stron²⁹. Otwiera to np. pole dyskusji nad tym, czy w konkretnej sytuacji pojęcie występujące w prawie krajowym ma taki sam zakres znaczeniowy co pojęcie użyte w umowie, czy też z jakichś względów pojęcie umowne (choćby ze względu na autonomiczny charakter międzynarodowego prawa podatkowego) ma kształt inny niż pojęcie spotykane w prawie krajowym.

3. PODWAJNY SYSTEMU DYREKTYW INTERPRETACYJNYCH MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

Znaczenie wykładni prawa dla jego funkcjonowania, a więc realizacji jego założonych funkcji, ma charakter zasadniczy. Analiza tekstu prawnego – w poszukiwaniu norm prawnych zeń wynikających – zasługuje na nazwę interpretacji. Tekst prawny, podobnie jak każdy artefakt, może i powinien być odczytywany zgodnie z regułami, na podstawie których normy prawne zostały w nim „zakodowane”. Potrzeba uelastyczenia prawa powoduje, że do rozstrzygnięcia problemów – zwłaszcza aksjologicznych – ujawniających się w procesie konfrontacji wyprowadzonej w drodze interpretacji normy prawnej ze stanem faktycznym sprawy stosuje się *quasi*-logiczne, dopuszczalne na gruncie określonej kultury prawnej rozumowania mające na celu

²⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 178.

²⁸ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe...*, s. 100.

²⁹ Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 108.

nadanie normie ostatecznie zastosowanej w sprawie kształtu optymalnego z punktu widzenia przyjętej przez interpretatora hierarchii wartości.

Współcześnie bezsporne jest to, że zasady i reguły interpretacji (wykładni) mają nieomal takie znaczenie jak poddawany wykładni tekst³⁰. Tekst ma „przewagę” o tyle, że bez niego wykładania byłaby pozbawiona swojego przedmiotu. Stąd też bierze się waga zasad i reguł wykładni, ale także potrzeba budowania uporządkowanego systemu interpretacyjnego, zawierającego takie zasady i reguły. System ów powinien porządkować relacje między tymi elementami, wskazywać preferencje i ewentualne ograniczenia w ich stosowaniu, hierarchizować ich wagę, czy nawet budować w tym zakresie algorytmy działań interpretacyjnych.

Sprawa tworzenia systemu zasad i reguł (inaczej – dyrektyw) wykładni prawa jest dosyć złożona, gdyż w piśmiennictwie wysuwane są zarówno argumenty przemawiające za budową takiego systemu, jak i argumenty przeciwne.

Zwolennicy rozwiązań systematyzujących wykładnię prawa, nawołujący do stworzenia – ale także ujawnienia (deklarowania) – przyjętych przez sądy w tej mierze poglądów, podkreślają, że znajomość stosowanych w praktyce, możliwie jednolitych zasad wykładni prawa jest warunkiem *sine qua non* pewności prawa w aspekcie przewidywalności jego zastosowania do określonych kategorii stanów faktycznych. Brak pewności prawa pozbawia je możliwości realizacji jednej z podstawowych funkcji prawa jako mechanizmu społecznej regulacji, tj. przewidywalności skutków jego działania³¹.

Przeciwnicy rozwiązań systematyzujących wykładnię wskazują, że gorset legalnych ograniczeń nakładanych na zabiegi interpretacyjne nieuchronnie ograniczy elastyczność prawa z dającymi się przewidzieć negatywnymi skutkami takiej sytuacji albo – co gorsza – wywoła rozdźwięk między deklarowanymi przez sądy zasadami postępowania interpretacyjnego a rzeczywistością, ukrytą treścią przesłanek prowadzących do pożądanego i podjętego ostatecznie rozstrzygnięcia prawnego.

³⁰ Zob. Z. Tobor, *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2, s. 48 i n.; wcześniej B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzcziński, Warszawa 2011, s. 44 i n.

³¹ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Uwarunkowania systemowe...*, s. 97.

W międzynarodowym prawie podatkowym sytuacja jest zasadniczo inna. Wynika to z tego, że źródłami międzynarodowego prawa podatkowego są umowy międzynarodowe (głównie, choć nie tylko, umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania). Wykładnia przepisów międzynarodowego prawa podatkowego dokonywana jest na podstawie zasad i dyrektyw sprecyzowanych w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów. Tutaj skodyfikowano (a raczej – znormatywizowano) podstawowe dyrektywy wykładni prawa międzynarodowego – w tym podatkowego. Międzynarodowe prawo podatkowe nie jest przy tym w żaden sposób wyróżnione.

W Komisji Prawa Międzynarodowego, pracującej w swoim czasie nad projektem Konwencji, ścierały się rozmaite poglądy na potrzebę wyrażenia i formę dyrektyw interpretacyjnych; ostatecznie przyjęty kształt rozwiązań prawnych jest uważany powszechnie za kompromis zawarty przez członków tego gremium. Nie mieli oni intencji pełnej kodyfikacji reguł interpretacji, chodziło im raczej o nadanie ogólnego kierunku procesom interpretacyjnym³². Trzeba jednak podkreślić, że aspekt historyczny tworzenia interpretacyjnych przepisów Konwencji nie ma obecnie istotnego znaczenia; co prawda pisze się o tym względnie często, ale trudno byłoby wyprowadzić z tego faktu jakieś jednoznaczne konkluzje i wskazania dla współczesnej praktyki interpretacyjnej.

Nawet pobieżna lektura tekstu art. 31–33 Konwencji pozwala na sformułowanie wniosku, że Dział III Konwencji koncentruje się na trzech istotnych kwestiach, odnosząc się kolejno do: (a) ogólnej reguły interpretacji, (b) uzupełniających środków interpretacji oraz (c) problematyce interpretacji traktatów, których tekst został ustalony w dwóch lub większej liczbie języków.

Warto zauważyć, że sama Konwencja ma tzw. słowniczek wyrażeń użytych w konwencji (art. 2 Konwencji). Zawiera on definicje pojęć spotykanych w Konwencji, z tym że na mocy art. 1 tego aktu prawnego i zastosowania Konwencji „do traktatów między Państwami” definicje te wiążą także na całym obszarze traktatowym. Definicje z art. 2 Konwencji mają więc charakter intrajęzykowy³³.

Znaczenie Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów dla funkcjonowania systemu umów międzynarodowych jest oczywiste, nawet w tych

³² Zob. M. Waibel, *Principles of treaty interpretation: Developed for and applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016, s. 10–12.

³³ Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 29 i n.

państwach, które jak np. Stany Zjednoczone nie ratyfikowały Konwencji, lecz w praktyce orzeczniczej jej postanowień interpretacyjnych przestrzegają, a w najgorszym razie ich nie kontestują³⁴. Niemniej ten swoisty respekt dla Konwencji Wiedeńskiej nie zawsze znajduje tam odzwierciedlenie w praktyce orzeczniczej, co tłumaczy się tym, że Konwencja – zdaniem części komentatorów – preferuje wykładnię językową, a w amerykańskiej tradycji orzeczniczej dominuje podejście funkcjonalne i celowościowe raczej niż ściśle językowe³⁵. Epizod z nowym tekstualizmem³⁶ jako ideą orzeczniczą wydaje się zamknięty, a co najmniej zawieszony, jeśli chodzi o jego znaczenie w dyskursie prawniczym.

Podobnie jak w Stanach Zjednoczonych, także we Francji, która nawet nie podpisała Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, przyjmuje się powszechnie, że zasady wykładni prawa międzynarodowego wyrażone w jej art. 31–33 są jedynie skodyfikowaniem już obowiązujących zwyczajowych dyrektyw wykładni i – jako element zwyczaju międzynarodowego – są obowiązujące również dla sądów francuskich³⁷.

Teza, że art. 31–33 Konwencji odzwierciedlają ukształtowaną wcześniej przez zwyczaj międzynarodową praktykę wykładni, jest dosyć powszechnie wyrażana w piśmiennictwie wielu krajów, m.in. we Francji i Szwecji³⁸. Oznacza to w konsekwencji zasadność stosowania dyrektyw konwencyjnych przy interpretacji umów zawartych jeszcze przed powstaniem Konwencji. Zakłada się przy tym, że po wejściu w życie Konwencji interpretacja traktatów zawartych wcześniej powinna już być dokonywana

³⁴ J. Townsend, *Tax treaty interpretation*, „Tax Lawyer” 2001–2002, t. 55, nr 1, s. 222; U. Linderfalk, M. Hilling, *The use of OECD commentaries as interpretative aids – The static/ambulatory-approaches debate considered from the perspective of international law*, „Nordic Tax Journal” 2015, nr 1, s. 36.

³⁵ J. Townsend, *Tax treaty interpretation*, s. 279.

³⁶ Zob. B. Brzeziński, *Poglądy sędziego Antonina Scalii na wykładnię prawa i ich odbiór w amerykańskiej doktrynie prawniczej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane Profesorowi Wincentemu Bednarkowi*, red. J. Dobkowski, W. Pływaczewski, S. Pikulski, Olsztyn 2002, s. 58–62.

³⁷ Zob. E. Bjorge, „Contractual” and „statutory” treaty interpretation in domestic courts? Convergence around the Vienna Rules, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, red. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, s. 57.

³⁸ Zob. np. U. Linderfalk, *When the international lawyers get to be heard – the story of tax treaty interpretation as told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, s. 5 i przytaczana w przyp. 12 literatura.

z wykorzystaniem jej przepisów, a nie zwyczajowych dyrektyw respektowanych powszechnie w okresie poprzedzającym jej podpisanie³⁹.

Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy dyrektywy wykładni prawa zamieszczone w Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów rzeczywiście stanowiły wyłącznie skodyfikowanie zwyczajowych reguł wykładni prawa międzynarodowego, czy też wносиły do tej wykładni jakieś nowe elementy. W tej kwestii są wyrażane rozbieżne poglądy⁴⁰, chociaż, jak już wskazano, przeważają odpowiedzi skłaniające się ku tej drugiej możliwości. Bez wątplenia natomiast pogląd ten jest użytecznym uzasadnieniem odwoływania się do konwencyjnych reguł interpretacyjnych przez sądy w tych krajach, które nie ratyfikowały Konwencji albo do niej nie przystąpiły.

4. SZCZEGÓLNE CECHY MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO

Procesy interpretacji (wykładni) prawa są w istotnej mierze uwarunkowane specyfiką materii, której normy będące rezultatem interpretacji mają dotyczyć. W piśmiennictwie odnoszącym się do krajowego prawa podatkowego wskazuje się na wiele specyficznych cech norm tej dziedziny prawa⁴¹, sugerując jednoznacznie ich wpływ na proces wykładni prawa⁴².

Nie powinno być – jak się wydaje – wątpliwości co do tego, że analogicznie można także postawić pytanie o specyfikę wykładni międzynarodowego prawa podatkowego. Ta dziedzina prawa składa się z licznych dziedzin szczegółowych, które z opodatkowaniem są w różny sposób – bardziej lub mniej ściśle – powiązane. Była już mowa o tym, że najważniejszą dziedziną międzynarodowego prawa podatkowego jest obszar regulacji prawnych mających na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu. Nie należy też zapominać, że w najszerszym znaczeniu do międzynarodowego prawa podatkowego można by zaliczyć także przepisy Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i dokumentów podobnych – o tyle, o ile służą ochronie praw podatników, a pośrednio sprzyjają prawidłowemu funkcjonowaniu krajowych systemów podatkowych.

Zagadnieniem dyskusyjnym jest to, na ile krajowa praktyka interpretacyjna ma, może mieć czy powinna mieć wpływ na praktykę interpretacyjną

³⁹ Ibidem, s. 5–6.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 275–286.

⁴² Tak B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, s. 11 i n.

obecną w innych jurysdykcjach. Spójność interpretacyjna w stosunkach horyzontalnych – a takie kształtują międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu – ma oczywiście istotne znaczenie z punktu widzenia sprawności funkcjonowania mechanizmu, który temu służy. Krajowe systemy interpretacji prawa zawierają wyrażoną bądź *implicite*, bądź *explicite* zasadę wykładni w poszanowaniu prawa międzynarodowego. Powstaje tylko problem, czy zasada ta rozumiana jest także jako poszanowanie interpretacji dokonanej przez sądy państwa-drugiej umawiającej się strony. Jest przy tym faktem, że istnieje międzynarodowy obieg informacji o znaczących rozstrzygnięciach sądów krajowych obejmujących wykładnię przepisów umów międzynarodowych⁴³.

W piśmiennictwie dotyczącym wykładni międzynarodowego prawa podatkowego wskazuje się, że dyrektywy wynikające z Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, ze względu na swoją uniwersalność i znaczny mimo wszystko stopień ogólności, powinny być uzupełniane dyrektywami bardziej szczegółowymi, korespondującymi z przedmiotem regulacji prawnej. Jako przykład takiej dziedziny stosunków międzynarodowych, która wymaga odrębnego podejścia do kwestii wykładni przepisów jej dotyczących, wskazuje się dziedzinę praw człowieka i akty prawne chroniące te prawa⁴⁴.

Skoro uznaje się, że każda dziedzina prawa międzynarodowego, w zależności od tego, co jest jej przedmiotem, ma pewne cechy charakterystyczne mogące mieć wpływ na sposób jego wykładni, to można wskazać wiele cech międzynarodowego prawa podatkowego, które nie są unikatowe w zestawieniu z innymi dziedzinami tego prawa. Dobrym przykładem uwypuklającym te cechy może być dziedzina ochrony praw człowieka.

Po pierwsze, międzynarodowe prawo podatkowe jest obszerną dziedziną regulacji prawnej. Składa się na nią kilka tysięcy umów międzynarodowych (bezdyskusyjnie w istotnej mierze o standaryzowanej treści). W zestawieniu z kilkoma, a co najwyżej kilkunastoma dokumentami międzynarodowymi dotyczącymi ochrony praw człowieka można tu dostrzec różnicę wręcz jakościową.

⁴³ Zob. zwłaszcza specjalistyczne czasopismo „International Tax Law Reports” oraz wiele czasopism wydawanych przez International Bureau of Fiscal Documentation w Amsterdamie.

⁴⁴ Zob. C. Mik, *Metodologia interpretacji traktatów z dziedziny ochrony praw człowieka*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1993, z. 1, s. 11 i n.

Po drugie, międzynarodowe prawo podatkowe jest – paradoksalnie – stosowane w ogromnej mierze w systemach prawa krajowego, w relacjach państwo–jednostka. W przywołanym jako przykład prawie ochrony praw człowieka przepisy też mogą znaleźć zastosowanie w stosunkach wewnętrznych, ale spory jednostka–państwo rozstrzygane są ponadto na forum zewnętrznym – przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w Strasburgu, a wyroki tego międzynarodowego sądu mają znaczącą rolę w wykładni Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

Po trzecie, międzynarodowe prawo podatkowe nie ma jednego, wiodącego ośrodka decyzji interpretacyjnych. Wykładnię kształtuje praktyka orzecznicza znacznej liczby sądów krajowych wielu państw. W przypadku prawa ochrony praw człowieka funkcję organu ujednociającego wykładnię pełni Europejski Trybunał Praw Człowieka. Można jedynie dodać, że w piśmiennictwie pojawia się postulat powołania Międzynarodowego Trybunału Podatkowego, którego autorytet z pewnością wpłynąłby na sposób wykładni przepisów umów międzynarodowych. Chociaż postulat taki sformułowano po raz pierwszy w 1928 r., to – biorąc pod uwagę obecną sytuację geopolityczną oraz dominujące kierunki myślenia o świecie i polityce – nic nie wskazuje na to, żeby w dającej się przewidzieć przyszłości postulat ten miał szansę realizacji⁴⁵.

Po czwarte, międzynarodowe prawo podatkowe charakteryzuje się – podobnie jak krajowe prawo podatkowe – znaczną rozbieżnością interesów stron stosunków podatkowoprawnych. Jest to immanentna cecha tych stosunków. W zakresie prawa ochrony praw człowieka sprzeczność pojawia się w konkretnych przypadkach naruszeń – rzeczywistych bądź mniemanych – praw człowieka. Zasadą jest bowiem dążenie przez państwa-strony Europejskiej Konwencji Praw Człowieka do respektowania praw człowieka, a wyrazem tego dążenia jest ratyfikacja Konwencji oraz niekontestowanie przez wspomniane państwa – przynajmniej w sposób wyraźny – jej postanowień. Naruszenia praw człowieka postrzegane są raczej w kategoriach ekscesu, nie zaś normalności.

W przypadku międzynarodowego prawa podatkowego – można postawić taką hipotezę – sytuacja jest nieco inna. Presja fiskalna na wykładnię prawa, zarówno krajowego, jak i międzynarodowego, ma charakter permanentny. Dlatego ze strony administracji podatkowej, ale w pewnym stopniu

⁴⁵ Zob. np. J. Azzi, *Tackling tax treaty tensions: Time to think about International Tax Court*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1998, nr 8–9, s. 344 i n.

także sądów, można się spodziewać tendencji (uświadomionej, albo i nie) do asymetrii w wykładni przepisów umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Ta hipoteza wymaga weryfikacji, przekracza to jednak ramy tego opracowania.

Zróznicowane strategie orzecznicze sądów krajowych w sprawach z zakresu umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – niezależnie od ich genezy – grożą zaistnieniem partykularyzmów prawnych, niekorzystnie wpływających na spójność funkcjonowania systemu umów. Jako przykład podaje się amerykańską praktykę interpretacyjną, w zakresie której tendencja do traktowania umów międzynarodowych jako przedmiotu interpretacji analogicznego do umów prawa cywilnego oddała – zdaniem niektórych – krajową interpretację od głównego nurtu przekonań interpretacyjnych na świecie⁴⁶.

Interesującym zabiegiem w zakresie porządkowania interpretacji traktatów międzynarodowych jest to, co zrobiono w Kanadzie. Obowiązuje tam ustawa pod nazwą *Income Tax Convention Interpretation Act* (1984)⁴⁷. Jej treścią jest zbiór definicji terminów spotykanych w umowach międzynarodowych. Taka praktyka ujednolica niewątpliwie zasady stosowania przepisów umów, ale jednocześnie usztywnia wykładnię i eliminuje z niej elementy intersubiektywne (jeśli w ogóle miałyby one odgrywać rolę w wykładni).

5. PODSUMOWANIE

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że międzynarodowe prawo podatkowe jest istotną częścią składową prawa międzynarodowego jako całości. Specyficzny przedmiot regulacji prawnej, którym jest w głównej mierze rozdział kompetencji do opodatkowania tych samych zjawisk gospodarczych pomiędzy suwerennymi państwami, co dotyczy zwłaszcza osiąganego dochodu, nie pozostaje bez znaczenia dla wykładni jego przepisów. Powszechność zastosowania umów nie tyle w stosunkach międzynarodowych (w rozumieniu relacji między państwami), ile w stosunkach między państwem a jednostkami poddanymi jego jurysdykcji podatkowej, powoduje, że przepisy międzynarodowych umów w sprawie zapobiegania

⁴⁶ Tak E. Criddle, *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty interpretation*, „Virginia Journal of International Law” 2004, t. 44, nr 2.

⁴⁷ An Act respecting the interpretation of Canada’s international conventions relating to income tax and the Acts implementing those conventions R.S.C., 1985, c. I-4 L.R.C., 1985, Ch. I-4.

podwójnemu opodatkowaniu stały się nieomalże prawem życia codziennego, co implikuje intensywną ich „eksploatację” w formie urzędowych interpretacji, decyzji podatkowych i wyroków sądów administracyjnych. To z kolei wymusza w pewnym sensie przemyślenia dotyczące sposobu interpretacji czy też wykładni tych przepisów oraz poszerza skalę operacji intelektualnych w tym zakresie.

BIBLIOGRAFIA

- Amaro L., *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva 2004.
- Avi-Yonah R., *Does Customary International Tax Law Exist?* The SSRN Electronic Paper Collection, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3382203>
- Avi-Yonah R., *International Tax as International Law*, Oxford 2007, <https://doi.org/10.1017/CBO9780511511318>
- Azzi J., *Tackling tax treaty tensions: Time to think about International Tax Court*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1998, nr 8–9.
- Bjorge E., „Contractual” and „statutory” treaty interpretation in domestic courts? *Convergence around the Vienna Rules*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, red. H. Aust, G. Nolte, Oxford 2016, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198738923.003.0004>
- Brzeziński B., *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, red. T. Jasudowicz, M. Balcerzak, t. 1, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzeciński, Warszawa 2011.
- Brzeziński B., *Poglądy sędziego Antonina Scalii na wykładnię prawa i ich odbiór w amerykańskiej doktrynie prawniczej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane Profesorowi Wincentemu Bednarkowi*, red. J. Dobkowski, W. Pływaczewski, S. Pikulski, Olsztyn 2002.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., *Uwarunkowania systemowe wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 2.
- Budnicki M., *Zwolnienia podatkowe w prawie dyplomatycznym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2.
- Coêlho S., *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro 2005.
- Criddle E., *The Vienna Convention on the Law of Treaties in U.S. Treaty interpretation*, „Virginia Journal of International Law” 2004, t. 44, nr 2.
- Franczak A., *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. 27, nr 2, <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.9>
- Hamaekers H., Holmes K., Głuchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.

- Kardach T., *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Lasiński-Sulecki K., *Poland*, [w:] *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Linderfalk U., *On the Interpretation of Treatises*, Dordrecht 2007.
- Linderfalk U., *When the international lawyers get to be heard – the story of tax treaty interpretation as told in Sweden*, „Nordic Tax Journal” 2016, nr 1, <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2016-0004>
- Linderfalk U., Hilling M., *The use of OECD commentaries as interpretative aids – The static/ambulatory–approaches debate considered from the perspective of international law*, „Nordic Tax Journal” 2015, nr 1, <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2015-0003>
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Mik C., *Metodologia interpretacji traktatów z dziedziny ochrony praw człowieka*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1993, z. 1.
- Nykiel W., *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Tax Rules in Non-Tax Agreements*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Amsterdam 2012.
- Tobor Z., *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 2.
- Townsend J., *Tax treaty interpretation*, „Tax Lawyer” 2001–2002, t. 55, nr 1.
- Vann R., *Interpretation of tax treaties in New Holland*, [w:] *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, red. H. van Arendonk, F. Engelen, S. Jansen, Amsterdam 2005.
- Waibel M., *Principles of treaty interpretation: Developed for and applied by National Courts?*, [w:] *The Interpretation of International Law by Domestic Courts*, Oxford 2016, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2595681>

A PROLEGOMENON TO THE PROBLEMATICS OF INTERPRETATION OF INTERNATIONAL TAX LAW

Summary. International tax law is a significant part of international law. The specific subject of legal regulation here is, to a large extent, the division between sovereign states of competence to tax the same economic phenomena, especially the income obtained. It is not without significance for the interpretation of its provisions. Treaties on the prevention of double taxation (DTA) are primarily used in relations between a state and entities an persons under its tax jurisdiction. This fact determines the general application of the provisions of these agreements. A consequence of this state of affairs is the need for in-depth reflection on their content, as the consequence of interpreting these legal acts, and, consequently, also on the principles of interpreting the provisions of international tax law. The article presents the most general social and political conditions in which international tax law is created and operated.

Keywords: tax law, international tax law, interpretation of double tax agreements

USTAWOWE PRZESŁANKI WARUNKUJĄCE ZWOLNIENIE SPRZEDAŻY GRUNTÓW ROLNYCH Z PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Streszczenie. Ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych zwolniono od tego podatku umowę sprzedaży gruntów rolnych. W opracowaniu wykazano, że zwolnienie przysługuje tylko w przypadku łącznego spełnienia warunków określonych w tej ustawie. Nabywane grunty powinny stanowić gospodarstwo rolne lub jego część i być przeznaczone na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego. Jego powierzchnia nie może być mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha, a nabywca powinien prowadzić gospodarstwo rolne przez co najmniej 5 lat od dnia nabycia gruntów. Celem regulacji prawnej jest zachowanie statusu prawnego sprzedawanych gruntów oraz poprawa struktury agrarnej w Polsce. W opracowaniu pozytywnie zweryfikowano hipotezę o pozafiskalnej funkcji tego zwolnienia. Badania przeprowadzono z wykorzystaniem źródeł prawa, orzecznictwa sądów i dorobku doktryny prawa podatkowego. Zastosowano metodę dogmatycznoprawną jako metodę dominującą, a także uzupełniająco metody empiryczno-analityczną i prawnoporównawczą.

Słowa kluczowe: grunty rolne, sprzedaż, gospodarstwo rolne, zwolnienie z podatku

Klasyfikacja JEL: K34, H20, Q15

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

W ustawowym katalogu zwolnień przedmiotowych z podatku od czynności cywilnoprawnych, zawartym w art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹, w pkt 2 wprowadzono zwolnienie dotyczące umowy sprzedaży gruntów rolnych. Przepis ten znowelizowano od 1 stycznia 2016 r., ograniczając stosowanie zwolnienia tylko do umów sprzedaży. Przed nowelizacją zwolnieniem obejmowano także inne umowy przenoszące własność gruntów rolnych, tzn. umowy: dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności, darowizny, zamiany. Dokonano w ten sposób istotnego ograniczenia zakresu zwolnienia z opodatkowania przeniesienia własności gruntów rolnych, a jednocześnie wprowadzono przesłanki, których zaistnienie uprawnia do zastosowania tego zwolnienia.

Zwolnienie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. jest zwolnieniem przedmiotowym, tzn. uwzględniającym cechy przedmiotu podatku (gruntu rolnego). Jego efektem jest korzyść osiągnięta przez podatnika w formie wyeliminowania podatku². Zwolnienie przedmiotowe przysługuje nabywcy gruntów rolnych bez względu na jego status prawny, a więc osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej, która nie ma osobowości prawnej. W ten sposób ustawodawca koryguje – ze względów gospodarczych i społecznych – zakres podatku³. Prezentowane zwolnienie podatkowe można zakwalifikować do katalogu instrumentów wsparcia rozwoju rolnictwa⁴, w szczególności ukierunkowanych na poprawę struktury agrarnej w Polsce i minimalizowanie zjawiska nadmiernego rozdrobnienia gospodarstw rolnych w kontekście ich powierzchni.

Celem opracowania jest wykazanie, że tylko kumulatywne spełnienie wszystkich przesłanek ustawowych uprawnia nabywcę gruntów rolnych do zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych, a kwota tego

¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 815 ze zm.), dalej: u.p.c.c.

² S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 37.

³ W. Nykiel, *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 300–301.

⁴ R.I. Dziemianowicz, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma wsparcia rolnictwa*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2011, t. 13, z. 3, s. 69; M. Orlewski, *Podatkowe udogodnienia w przekazywaniu gospodarstw rolnych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2007, t. 9, z. 1, s. 356.

zwolnienia nie może przekroczyć limitu pomocy *de minimis*. W związku z tym zwolnienie może obejmować pełną kwotę obliczonego podatku, a także tylko jego odpowiednią część, tj. zawierającą się w limicie pomocy *de minimis*. Względnie duża liczba orzeczeń sądowych odnoszących się do tego zwolnienia podatkowego, a zwłaszcza pojawiające się w praktyce wątpliwości dotyczące sposobu interpretacji poszczególnych przesłanek warunkujących jego zastosowanie, są istotnym argumentem uzasadniającym zbadanie oraz ocenę konstrukcji prawnej tej preferencji podatkowej. Poddano weryfikacji hipotezę o pozafiskalnych argumentach, które przesądziły o nowelizacji art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Ustawodawca zamierzał stworzyć podatkowopravny mechanizm preferujący zachowanie rolnego statusu sprzedawanych gruntów oraz kształtujący odpowiednią strukturę agrarną w Polsce, opartą na średnich i dużych gospodarstwach rolnych. W tym celu zbadano i oceniono treść art. 9 pkt 2 u.p.c.c., orzecznictwo sądów i dorobek doktryny prawa podatkowego. Zastosowano metodę dogmatycznopravną oraz uzupełniająco metodę empirycznopanalizacyjną (w zakresie orzecznictwa sądów) i metodę prawnoporównawczą (do oceny ewolucji treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c.).

2. ZARYS EWOLUCJI TREŚCI ART. 9 PKT 2 U.P.C.C.

Przepis art. 9 pkt 2 u.p.c.c. od momentu wejścia w życie tej ustawy, tzn. od 1 stycznia 2001 r., do nowelizacji z 1 stycznia 2016 r. wyznaczał szerokie granice zwolnienia z podatku. Przysługiwało ono z tytułu nabycia gruntów rolnych w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności, darowizny, zamiany. Zwolnienie dotyczyło całego gospodarstwa rolnego lub jego części, ale nie obejmowało budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast⁵. Faktycznie zwolnieniem objęto grunty rolne oraz budynki gospodarcze gospodarstwa rolnego położonego w administracyjnych granicach miasta albo takie grunty i wszelkie zabudowania w gospodarstwie rolnym znajdującym się poza terenem miasta⁶. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. w treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c. na terenach miast nie obejmowano zwolnieniem podatkowym budynków mieszkalnych lub ich części, a więc należało stosować zwolnienie z opodatkowania w odniesieniu

⁵ E. Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012, s. 288.

⁶ S. Brzeszczyńska, *Obrót gruntami rolnymi*, „Nieruchomości” 2009, nr 3, s. 28.

nie tylko do budynków gospodarczych, ale również budowl, w tym tymczasowych, znajdujących się na gruntach gospodarstwa rolnego⁷.

Po nowelizacji przepisem art. 9 pkt 2 u.p.c.c. istotnie zmniejszono zakres zwolnienia, ograniczając katalog umów tylko do umowy sprzedaży⁸. Ponadto zwolnienie dotyczy wyłącznie gruntów rolnych i nie obejmuje już ani budynków mieszkalnych w gospodarstwach rolnych znajdujących się poza obszarami miast, ani budynków gospodarczych lub ich części niezależnie od tego, czy położone są one na obszarach miast czy na terenach wiejskich.

Według projektodawcy zakres zwolnienia sprzed 1 stycznia 2016 r. nie spełniał podstawowej funkcji, jaką miało być zapobieganie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych oraz promowanie najefektywniejszego wykorzystania terenów rolniczych w Polsce. Oceniono, że zwolnienie w tym kształcie było nadmiernie wykorzystywane przez przedsiębiorców nabywających grunty rolne na cele inwestycyjne i prowadziło do zmniejszenia obszaru gruntów rolnych⁹. Ograniczenie omawianego zwolnienia z opodatkowania tylko do umowy sprzedaży gruntów rolnych oraz wprowadzenie dodatkowych warunków uzasadniających jego zastosowanie z założenia powinno prowadzić do tzw. uszczelnienia podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰. Przed nowelizacją przepisu art. 9 pkt 2 u.p.c.c. zwolnienie z opodatkowania stosowano wtedy, gdy w chwili dokonania czynności nabyte grunty stanowiły gospodarstwo rolne albo utworzyły gospodarstwo rolne lub wchodziły w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Nie wymagano natomiast ewentualnego późniejszego prowadzenia na tych gruntach działalności rolniczej¹¹. Zbycie takich gruntów, dokonane nawet krótko po ich nabyciu, nie prowadziło do utraty prawa do omawianego zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych¹².

⁷ J. Bieluk, *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. 7, s. 219–220.

⁸ Z. Ofiarski, *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 638.

⁹ Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 2656/VII kadencja.

¹⁰ S. Bogucki, *Dążenie ustawodawcy do uszczelniania podatku od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 354.

¹¹ B. Kurant, *Sprzedaż gospodarstwa rolnego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście ustawowego zwolnienia od podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 2015, nr 7, s. 27.

¹² A. Mariański, *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 3, s. 87.

3. ZWIĄZANIE GRUNTU Z GOSPODARSTWEM ROLNYM JAKO PRZESŁANKA ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Od 1 stycznia 2016 r. zwalnia się z opodatkowania wyłącznie sprzedaż gruntów będących gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów o podatku rolnym¹³, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, o ile w wyniku zakupu zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne. Oznacza to, że sprzedaż gruntu, który nie był częścią gospodarstwa rolnego, a po nabyciu został włączony do gospodarstwa rolnego nabywcy, nie jest zwolniona z podatku. Dla uzyskania zwolnienia podatkowego kupujący i sprzedawca nie muszą na dzień nabycia prowadzić działalności rolniczej na zbywanej nieruchomości, ale nie może ona być zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza¹⁴.

Wielokrotnie w orzecznictwie sądów akcentowano nie tylko formalny, ale również społeczno-gospodarczy charakter przesłanek zwolnienia, którego celem jest wspieranie działalności rolniczej i promowanie pożądanego struktury agrarnej¹⁵. O społeczno-gospodarczym charakterze przesłanek zwolnienia przesądza m.in. odesłanie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w art. 2 ust. 1 oraz w art. 1 u.p.r. Jest nim obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (oprócz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza) o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej. Status gruntów tworzących gospodarstwo rolne zależy od zapisów w ewidencji gruntów i budynków¹⁶, a także od ich normatywu powierzchniowego i przeznaczenia na prowadzenie działalności rolniczej¹⁷. Ustawowy zwrot „zając grunt na działalność gospodarczą inną niż rolnicza” oznacza wszystkie czynności związane z nabytymi nieruchomościami, które służą wykonywaniu działalności i nie

¹³ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333), dalej: u.p.r.

¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Gd 242/18, LEX nr 2504640.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1010/16, Legalis nr 1632270.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1290/11, Legalis nr 667084.

¹⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r., sygn. I SA/Gd 312/18, LEX nr 2500078; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2661/15, Legalis nr 1710903.

może być ograniczany do fizycznej eksploatacji gruntu. Może obejmować korzystanie z praw do gruntu lub podejmowanie czynności przygotowawczych, np. do budowy obiektów¹⁸ obejmującej m.in. niwelację gruntu i jego ogrodzenie¹⁹.

Oznacza to, że ustawowa negatywna przesłanka o treści „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza” powinna być rozumiana szeroko. Nie można jej utożsamiać tylko z wykonywaniem czynności stanowiących przedmiot działalności gospodarczej kupującego, ale przy jej interpretacji uwzględniać także podjęcie działań prawnych i faktycznych mających umożliwić prowadzenie działalności gospodarczej na określonym gruncie, np. uzyskanie zgody na wyłączenie gruntów z produkcji rolnej, uzyskanie warunków zabudowy nieruchomości budynkiem mającym służyć działalności gospodarczej, uzyskanie pozwolenia na budowę takiego obiektu, wykonanie przyłączy do sieci energetycznej, gazowej czy wodociągowej. Podjęcie tego rodzaju działań oznacza, że nieruchomość jest faktycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza²⁰. Konkludując, wykładnia art. 9 pkt 2 u.p.c.c., w celu ustalenia uprawnień do omawianego zwolnienia, musi być prowadzona z uwzględnieniem art. 2 ust. 1 oraz art. 1 u.p.r., które stanowią o statusie prawnym gruntu rolnego²¹.

4. LIMITY OBSZAROWE GOSPODARSTWA ROLNEGO JAKO PRZESŁANKA ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Niezbędnym warunkiem zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych jest zachowanie limitu obszaru gospodarstwa rolnego, w którego skład wejdą zakupione grunty rolne. Limit obszarowy dotyczy utworzonego lub powiększonego gospodarstwa rolnego. Jego powierzchnia nie może być mniejsza niż 11 ha i większa niż 300 ha. Jeżeli nabywca zakupi grunty rolne w celu utworzenia gospodarstwa rolnego, to zwolnienie przysługuje tylko wtedy, gdy powierzchnia nabywanych gruntów rolnych wynosi nie mniej niż 11 ha i nie więcej niż 300 ha. Jeżeli nabywca już posiada gospodarstwo rolne, to zakup gruntów rolnych o powierzchni mniejszej

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1098/16, Legalis nr 1675243.

¹⁹ L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 38.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 180/17, Legalis nr 1884711.

²¹ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 892/15, Legalis nr 1632267.

niż 11 ha zwolniony jest z opodatkowania, o ile powiększane gospodarstwo rolne osiąga powierzchnię co najmniej 11 ha i nie przekracza 300 ha. Wykładnia językowa przepisu art. 9 pkt 2 u.p.c.c. wskazuje, że nie istnieją podstawy do pozbawienia zwolnienia od tego podatku sprzedaży własności gruntów rolnych stanowiących gospodarstwo rolne na rzecz nabywcy, który nie posiada na dzień zawarcia umowy sprzedaży żadnych użytków rolnych lub gospodarstwa rolnego²².

Wielokrotnie sądy administracyjne wskazywały na cel zwolnienia podatkowego wprowadzonego w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., którym jest wspieranie zakładania gospodarstw rolnych i prowadzenie w nich produkcji oraz poprawa struktury agrarnej, przede wszystkim przez powiększenie obszaru gospodarstw rolnych. O możliwości zastosowania zwolnienia decyduje m.in. przeznaczenie zakupionego gruntu wyrażające się w sposobie jego użytkowania po nabyciu²³. W związku z tym przyjęto, że takie cele mogą być osiągnięte także w wyniku sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne na rzecz ich dzierżawcy²⁴. Racjonalny ustawodawca nie może pozostawić poza zakresem zwolnienia, uregulowanym w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., sprzedaży własności gruntów na rzecz ich dzierżawcy, ponieważ ewentualny brak zwolnienia można byłoby obejść, rozwiązując łączącą strony umowę dzierżawy bezpośrednio przed sprzedażą. Dzierżawa jest tylko tymczasową formą tworzenia czy powiększania gospodarstw rolnych. Głównym przesłaniem zwolnienia wprowadzonego w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. jest tworzenie trwałych jednostek prowadzących działalność rolniczą. Ową trwałość i stabilizację zapewnia właśnie prawo własności. Wyniki wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej dają jednoznaczny wynik. Zwolnieniem z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. objęta jest także sprzedaż własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym przez właściciela na rzecz dotychczasowego dzierżawcy²⁵.

²² Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Op 271/20, Legalis nr 2523846.

²³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Po 1425/16, LEX nr 2268687; wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 2747/13, LEX nr 1547820; wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. I SA/Łd 561/11, LEX nr 1085519.

²⁴ A. Suchoń, *Podatek od czynności cywilnoprawnych a sprzedaż własności gruntów rolnych*, „Rejent” 2018, nr 7, s. 115.

²⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Gd 348/20, LEX nr 3048914.

Limity powierzchniowe w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. określono w hektarach rzeczywistych, natomiast definicja gospodarstwa rolnego z art. 2 ust. 1 u.p.r. zawiera dwa odmienne sposoby ustalania minimalnej powierzchni gospodarstwa rolnego. Pierwszy, podobnie jak w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., odwołuje się do hektarów rzeczywistych, natomiast drugi sposób uwzględnia hektary przeliczeniowe ustalone na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do jednego z czterech okręgów podatkowych²⁶. W związku z tym mogą powstawać wątpliwości dotyczące sposobu ustalania limitu obszarowego warunkującego zastosowanie zwolnienia z opodatkowania zakupu gruntów rolnych w celu utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego.

Jeżeli powierzchnia już posiadanego gospodarstwa rolnego wynosi np. 2 ha rzeczywiste oraz zgodnie z art. 4 u.p.r. stanowi ona 3,9 ha przeliczeniowego (2 ha gruntów ornych klasy pierwszej położonych w pierwszym okręgu podatkowym przy zastosowaniu przelicznika 1,95 za każdy ha rzeczywisty), to można postawić pytanie, czy zakup gruntów rolnych o powierzchni 7,1 ha rzeczywistych, stanowiących 1,065 ha przeliczeniowego (np. łąki klasy szóstej położonej w pierwszym okręgu podatkowym, dla której ustawowy przelicznik wynosi 0,15), będzie objęty zwolnieniem z podatku od czynności cywilnoprawnych. W takim przypadku po zakupie gruntów powierzchnia powiększonego gospodarstwa rolnego wyniesie 9,1 ha (powierzchnia rzeczywista) lub 4,965 ha (powierzchnia przeliczeniowa), a więc nie zostanie osiągnięty limit 11 ha uzasadniający zwolnienie na podstawie art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Dopuszczenie możliwości sumowania powierzchni przeliczeniowej (3,9 ha) z powierzchnią rzeczywistą zakupionych gruntów rolnych (7,1 ha) mogłoby uzasadniać zwolnienie z podatku, ponieważ gospodarstwo rolne o powierzchni przeliczeniowej 3,9 ha zostałyby powiększone do powierzchni 11 ha. Takie działanie byłoby jednak bezprawne. W art. 9 pkt 2 u.p.c.c. limity powierzchniowe ustalono w hektarach rzeczywistych, a nie w hektarach przeliczeniowych. Ponadto powierzchnia gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym jest wyrażana w hektarach przeliczeniowych w celu ustalenia podstawy opodatkowania, od której oblicza się podatek rolny. Dopuszczenie do sumowania powierzchni przeliczeniowej i rzeczywistej gruntów rolnych w celu ustalenia minimalnego limitu obszaru gospodarstwa rolnego uprawniającego do zastosowania zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych

²⁶ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2016 r., sygn. II FSK 3601/13, Legalis nr 1454632.

stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących zwolnienia z opodatkowania. Przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle²⁷. Jeżeli w treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c. nie używa się określenia „hektar przeliczeniowy”, to jego stosowanie nie jest dopuszczalne w celu ustalania uprawnień do omawianego zwolnienia z opodatkowania.

Niezbędnym warunkiem umożliwiającym uznanie danego obszaru za gospodarstwo rolne, w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, jest posiadanie gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha rzeczywisty lub 1 ha przeliczeniowy. W tej sytuacji za część gospodarstwa rolnego może być uznany również udział we współwłasności gruntów rolnych. Ponadto wystarczający do traktowania danego obszaru za gospodarstwo rolne jest sam fakt posiadania gruntów rolnych, a uzyskiwanie z tego tytułu dochodów jest irrelevantne. Zaprzestanie działalności lub ograniczenie produkcji rolnej na danym obszarze nie powoduje utraty statusu gospodarstwa rolnego²⁸. Definicja gospodarstwa rolnego przyjęta dla celów podatku rolnego, do której odwołano się w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, wyłącza możliwość rozważań, czy nieruchomości może być uznana za gospodarstwo rolne w rozumieniu Kodeksu cywilnego²⁹. Według art. 55³ k.c. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W piśmiennictwie akcentuje się, że umieszczenie definicji gospodarstwa rolnego w przepisach Kodeksu cywilnego należy tłumaczyć przede wszystkim podkreśleniem znaczenia ochrony własności w zakresie kształtowania stosunków własnościowych w rolnictwie³⁰.

Ustawowa definicja gospodarstwa rolnego dla celów podatku rolnego nie obejmuje lasów³¹, którymi – zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku

²⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156.

²⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2013 r., sygn. III SA/Po 8/13, Legalis nr 617592.

²⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c. Zob. wyrok NSA z dnia 18 maja 1994 r., sygn. III SA 1438/93, Legalis nr 38567.

³⁰ K. Stefańska, *Funkcje gospodarstwa rolnego w świetle art. 55³ kodeksu cywilnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2013, t. 11, s. 155.

³¹ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2003 r., sygn. III SA 1496/02, LEX nr 167049.

leśnym³² – są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. O prawnym statusie lasu decyduje sposób sklasyfikowania gruntów w ewidencji gruntów i budynków³³, natomiast nie jest konieczne ustalenie, czy są one zajęte na wykonywanie działalności leśnej³⁴. Dla opodatkowania podatkiem leśnym takie wykorzystywanie gruntów leśnych jest jednak niezbędne. W art. 9 pkt 2 u.p.c.c. określono tylko, że zwalnia się z opodatkowania „sprzedaż własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami”. Drzewa i inne rośliny nie w każdym przypadku są lasem w rozumieniu ustawy o podatku leśnym. Omawiane zwolnienie z opodatkowania nie dotyczy „gospodarstwa leśnego”, którym zgodnie z art. 2 pkt 17 ustawy o podatku od towarów i usług³⁵ jest gospodarstwo prowadzone przez podatnika podatku leśnego. Zwolnieniem z podatku od czynności cywilnoprawnych objęto grunty gospodarstwa rolnego, a nie grunty wchodzące w skład gospodarstwa leśnego.

Limit obszarowy gospodarstwa rolnego, warunkujący zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych, powinien być badany także pod względem przeznaczenia gruntów, które zaewidencjonowano jako rolne. Nie mogą one być zajęte na działalność gospodarczą inną niż rolnicza³⁶, ponieważ podlegałyby opodatkowaniu podatkiem innym niż podatek rolny. Nabycie takich gruntów nie prowadzi do utworzenia ani powiększenia gospodarstwa rolnego. Dopiero zawarcie w treści aktu notarialnego przyrzeczenia nabywcy, że nabyte grunty będzie wykorzystywał na cele rolnicze, uzasadnia zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych. Zwolnienie nie obejmuje sprzedaży gruntów, które faktycznie utracą charakter rolny, mimo że nadal będą klasyfikowane w ewidencji gruntów rolnych³⁷.

Utratę rolnego charakteru gruntu należy rozumieć jako stan faktyczny. Mowa o niej przede wszystkim wtedy, gdy grunt zostaje przeznaczony

³² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.).

³³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 lipca 2019 r., sygn. I SA/Go 276/19, Legalis nr 2204711; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Po 19/18, Legalis nr 1769420.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1284/15, LEX nr 2330103.

³⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.).

³⁶ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 200/16, Legalis nr 1632278.

³⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Po 1260/16, Legalis nr 1601413.

pod działalność gospodarczą albo budownictwo, w tym również letniskowe bądź pensjonatowe. Wskazano, że „utrata charakteru rolnego” należy wiązać z faktyczną, a nie z formalnoprawną zdolnością produkcyjną gruntów. W konsekwencji utrata charakteru rolnego gruntu jest skutkiem jego przyszłego przeznaczenia przez nabywcę. Decydujący dla ustalenia tej przesłanki powinien być dzień dokonania sprzedaży gruntu³⁸. Dla celów omawianego zwolnienia podatkowego istotne jest subiektywne nastawienie nabywcy, który zamierza powiększyć lub utworzyć gospodarstwo rolne w wyniku tej transakcji³⁹.

Konkludując, norma obszarowa gospodarstwa rolnego, adresowana do nabywcy gruntów rolnych, powinna spełniać konkretny cel, którym jest wspieranie procesu tworzenia lub powiększania średnich i dużych gospodarstw rolnych. Celem strategicznym jest poprawa struktury agrarnej w Polsce i likwidacja nadmiernego rozdrobnienia gospodarstw zapoczątkowanego reformą rolną z 1944 r., a następnie pogłębionego nadmierną swobodą podziału istniejących gospodarstw rolnych, np. w drodze ich sprzedaży lub dziedziczenia.

5. MINIMALNY OKRES PROWADZENIA GOSPODARSTWA ROLNEGO WARUNKIEM ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

W konstrukcji prawnej omawianego zwolnienia z opodatkowania ujęto również warunek prowadzenia gospodarstwa przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia nabycia gruntów rolnych. Warunku tego powinien dochować nabywca gruntów, tzn. podatnik korzystający ze zwolnienia od podatku. Do tego okresu nie wlicza się czasu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez zbywcę gruntów rolnych, ponieważ uprawnienia nabywcy do zwolnienia z podatku nie są uzależnione od działań zbywcy tych gruntów, a w szczególności od faktycznego prowadzenia przez niego gospodarstwa rolnego przed jego sprzedażą albo przed sprzedażą jego części. Weryfikacja spełnienia tego warunku przez nabywcę gruntów rolnych nie jest możliwa w dacie zawarcia umowy ich sprzedaży, ale dopiero po upływie okresu

³⁸ Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., sygn. II FSK 1626/16, Legalis nr 1836868; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Ol 52/17, Legalis nr 1600587.

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2011 r., sygn. III SA/Wa 117/11, Legalis nr 381333.

ustalonego w ustawie podatkowej⁴⁰. Należy podkreślić, że adresowany do nabywcy obowiązek obejmuje prowadzenie przez niego całego gospodarstwa rolnego, a nie tylko tej części, którą stanowią nabyte grunty rolne.

Jeżeli przed upływem 5 lat od dnia zakupu gruntów rolnych ich nabywca dokona zmiany przeznaczenia części lub całości gruntów w prowadzonym przez siebie gospodarstwie rolnym, to utraci prawo do zwolnienia z opodatkowania. Pozbawienie prawa do zwolnienia następuje również wtedy, gdy nabywca gruntów rolnych przed upływem 5 lat odsprzeda je innej osobie, która utworzy z nich gospodarstwo rolne lub powiększy już posiadane gospodarstwo rolne (w tym przypadku kolejny nabywca takich gruntów może skorzystać z omawianego zwolnienia podatkowego, o ile spełni pozostałe warunki ustalone w art. 9 pkt 2 u.p.c.c.). Podobne skutki wywoła zbycie gospodarstwa rolnego w inny sposób, np. w drodze zamiany lub darowizny. Warunek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez co najmniej 5 lat dotyczy bowiem każdego kolejnego nabywcy gruntów rolnych zamierzającego skorzystać z omawianego zwolnienia z opodatkowania. Ponadto umowa sprzedaży gospodarstwa rolnego nabytego z zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej innej niż rolnicza nie uprawnia jego nabywcy do zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych⁴¹.

Zwolnienie z opodatkowania przysługuje nie tylko właścicielowi, ale również współwłaścicielowi nabytych gruntów rolnych⁴². Ustawodawca nie wymaga, aby gospodarstwo rolne stanowiło jednolity i spójny obszar gruntów. Za gospodarstwo rolne należy uznać grunty o odpowiedniej powierzchni nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna. Odrębnie położone grunty rolne, stanowiące własność i współwłasność danego podatnika, podlegają łączeniu w celu ustalenia normy obszarowej gospodarstwa rolnego⁴³. Zwolniony z opodatkowania może być zarówno nabywca gruntów rolnych, który już wcześniej prowadził gospodarstwo rolne (poprzez nabycie powiększa swoje gospodarstwo), jak i ten, który dopiero zamierza utworzyć gospodarstwo rolne z nabytych gruntów

⁴⁰ E. Kremer, *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 498.

⁴¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 października 2014 r., sygn. III SA/Wa 618/14, Legalis nr 1157266.

⁴² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 215/12, Legalis nr 511843.

⁴³ L. Etel, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 16 stycznia 2004 r., III SA 1140/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, z. 12, poz. 155.

(nabycia gruntów dokonuje w celu utworzenia takiego gospodarstwa). Intencją ustawodawcy nie jest ograniczanie grona nabywców gruntów rolnych, ponieważ nie byłoby to spójne z założeniami przepisu ustawy, którego celem jest wspieranie także zakładania gospodarstw rolnych i ich prowadzenia. Ustawodawca zastrzegł tylko, że nabyte grunty powinny wejść w skład gospodarstwa rolnego nabywcy⁴⁴.

Ograniczenia w nabywaniu nieruchomości rolnych wprowadza art. 1 oraz art. 2a ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁴⁵. Z jej przepisów wynika, że ustrój rolny państwa wymaga: poprawy struktury obszarowej gospodarstw rolnych; przeciwdziałania nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych; zapewnienia prowadzenia działalności rolniczej w gospodarstwach rolnych przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach; wspierania rozwoju obszarów wiejskich; wdrażania i stosowania instrumentów wsparcia rolnictwa; aktywnej polityki rolnej państwa.

Według przepisów tej ustawy nabywcą nieruchomości rolnej może być wyłącznie rolnik indywidualny, chyba że ustawa stanowi inaczej. W ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego w tym zakresie wprowadzono wiele wyjątków dotyczących statusu prawnego nabywcy nieruchomości rolnej. Nie musi być rolnikiem indywidualnym nabywca będący m.in. osobą bliską zbywcy (tzn. zaliczonym do kategorii zstępnych, wstępnych, rodzeństwa, dzieci rodzeństwa, rodzeństwa rodziców, małżonków, osób przysposabiających i przysposobionych oraz pasierbów), spadkobiercą⁴⁶, jednostką samorządu terytorialnego, parkiem narodowym. Trafnie oceniono, że wprowadzenie ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi powinno minimalizować liczbę przypadków, w których nabycie takich nieruchomości prowadzi jedynie do lokaty kapitału i ich użytkowania niezgodnie z przeznaczeniem. Przyjęte regulacje są jednak kontrowersyjne, ponieważ zdecydowanie zawężają krąg osób uprawnionych do nabycia nieruchomości rolnych w Polsce, w konsekwencji silnie reglamentują ten rynek⁴⁷.

⁴⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2011 r., sygn. III SA/Wa 101/11, Legalis nr 383985.

⁴⁵ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1655 ze zm.).

⁴⁶ Z. Truskiewicz, *Dziedziczenie i dział spadku rolnego po nowelizacji z 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Rejent” 2018, nr 1, s. 12; idem, *O kilku podstawowych zagadnieniach na tle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, cz. II*, „Rejent” 2017, nr 11, s. 17.

⁴⁷ A.K. Biernacka, *Administracyjnoprawne ograniczenia w zakresie obrotu nieruchomościami rolnymi*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 7, s. 353.

Maksymalna norma obszarowa gospodarstwa rolnego, przyjęta w art. 2a ust. 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, odnosi się do tzw. gospodarstw rodzinnych. Zgodnie z tym przepisem powierzchnia nabywanej nieruchomości rolnej wraz z powierzchnią nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rodzinnego nabywcy nie może przekraczać 300 ha użytków rolnych. Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego wymaga od nabywcy nieruchomości rolnej prowadzenia gospodarstwa rolnego, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez co najmniej 5 lat od dnia nabycia tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej osobistego prowadzenia tego gospodarstwa. W tym okresie nabyta nieruchomość nie może być zbyta ani oddana w posiadanie innym podmiotom, przy czym wprowadzono od tej reguły liczne wyjątki, np. Dyrektor Generalny Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, na wniosek nabywcy nieruchomości rolnej, wyraża zgodę, w drodze decyzji administracyjnej, na dokonanie czynności zbycia nieruchomości rolnej przed upływem okresu 5 lat od dnia przeniesienia jej własności w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem nabywcy nieruchomości rolnej lub interesem publicznym.

Można stwierdzić, że przesłanki uzasadniające zastosowanie zwolnienia z opodatkowania przyjęte w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. oraz ograniczenia odnoszące się do rodzinnego gospodarstwa rolnego ustalone w przepisach ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego mają wiele zbieżnych cech. W szczególności podobieństwa odnoszą się do maksymalnej normy obszarowej gospodarstwa rolnego⁴⁸, wymaganego okresu jego prowadzenia po nabyciu gruntów rolnych i łączącego się z nim zakazu ich zbywania, kwalifikacji nabywcy gruntów rolnych. Zasadniczą różnicą pozostaje limit pomocy *de minimis*, który ujęty został w konstrukcji omawianego zwolnienia z opodatkowania, natomiast nie ma żadnego znaczenia w przypadku tworzenia lub powiększania rodzinnego gospodarstwa rolnego.

6. LIMIT POMOCY *DE MINIMIS*

JAKO WARUNEK ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Przesłanką determinującą prawo do zwolnienia z opodatkowania jest także spełnienie warunków do przyznania pomocy *de minimis*, tzn. zawarcie się kwoty zwolnienia w przysługującym podatnikowi limicie pomocy

⁴⁸ P. Marquardt, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] P. Marquardt, M. Stawiński, W. Gonet, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, Warszawa 2019, s. 113.

de minimis w rolnictwie, ustalonej w rozporządzeniu Komisji (UE)⁴⁹. Całkowita kwota pomocy *de minimis* przyznanej przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 20 000 euro w okresie 3 lat podatkowych. Łączna kwota pomocy *de minimis* przyznanej w okresie 3 lat przez państwo członkowskie wszystkim przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć górnego limitu krajowego wynoszącego 295 932 125 euro.

Cytowane rozporządzenie dopuszcza stosowanie wyjątków w odniesieniu do wysokości pomocy *de minimis* udzielanej dla jednego przedsiębiorcy, która może być podwyższona do równowartości w złotych kwoty 25 000 euro w okresie 3 lat podatkowych (łączna pomoc w tym okresie dla wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć 355 118 550 euro).

Według motywu nr 8 preambuły cytowanego rozporządzenia wyżej wymieniony okres 3 lat należy oceniać w sposób ciągły i dla każdego przypadku nowej pomocy *de minimis* uwzględniać całkowitą jej kwotę przyznaną w ciągu danego roku oraz dwóch poprzedzających lat podatkowych. Według niektórych urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego w sytuacji, w której kwota podatku przewyższa wartość limitu pomocy *de minimis*, nie można zwolnić od podatku danej czynności cywilnoprawnej do wysokości niewykorzystanego limitu, natomiast od nadwyżki wymienionych wartości należy pobrać podatek. W takim przypadku nie stosuje się zwolnienia z art. 9 pkt 2 u.p.c.c.⁵⁰ Do 2018 r. w podobny sposób interpretowały ten warunek niektóre sądy administracyjne⁵¹, wskazując, że do skorzystania ze zwolnienia podatkowego niezbędne było nieprzekroczenie przez beneficjenta limitu pomocy *de minimis*, tzn. cała kwota obliczonego podatku od czynności cywilnoprawnych powinna zawierać się w limicie tej pomocy. Jeżeli wyliczona kwota podatku przekroczyła limit pomocy

⁴⁹ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz.Urz. UE L 352 z dnia 24 grudnia 2013 r., s. 9 ze zm.).

⁵⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 maja 2017 r., 0111-KDIB4.4014.61.2017.1.MD, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 27.11.2021).

⁵¹ Na przykład wyrok WSA w Opolu z dnia 23 maja 2018 r., sygn. I SA/Op 98/18, LEX nr 2510093.

de minimis, to omawiane zwolnienie z podatku nie przysługiwało, a wyliczony podatek należało zapłacić w całości⁵².

Należy jednak podkreślić, że po 2018 r. przyjmowana jest w judykaturze odmienna interpretacja tego warunku. Wskazuje się, że nie ma przepisu prawa materialnego zakazującego dokonywania częściowego zwolnienia podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Wynik rozumowania *argumentum a maiori ad minus* jest jednoznaczny, tj. skoro limit pomocy *de minimis* ma postać maksymalnej kwoty, to dopuszczalne jest również udzielenie tej pomocy poniżej tego limitu (tej kwoty), a tym samym przyznanie zwolnienia do wysokości tego limitu. Zwolnienie od opodatkowania uregulowane w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. należy odczytywać w ten sposób, że po spełnieniu warunków określonych w pierwszej części przepisu, zwolnienie ma zastosowanie do kwoty nieprzekraczającej limitu określonego w rozporządzeniu nr 1408/2013. W konsekwencji, gdyby wysokość zwolnienia przekroczyła tę kwotę, tylko nadwyżka nie byłaby objęta zwolnieniem podatkowym⁵³.

Według art. 3 ust. 2 oraz art. 3 ust. 7 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 górny pułap przyznanej pomocy nie może przekraczać określonej wysokości. Jest to jedyna bariera w uznaniu danej pomocy – w tym w sprawie zwolnienia podatkowego – za pomoc *de minimis*, która za taką będzie uznana według omawianego rozporządzenia. Prawodawca unijny używa sformułowań „całkowita kwota pomocy” oraz „pułap określony w ust. 2”, podając jednocześnie, że nie mogą one przekroczyć określonej kwoty. Przemawia to za uznaniem, że w przepisach tych mowa jest o faktycznie mającej być przyznaną pomocy, nie zaś pomocy, jaka byłaby możliwa do przyznania. Jeżeli zatem możliwy zakres zwolnienia podatkowego przekracza kwotę określoną w rozporządzeniu nr 1408/2013, zwolnienie to może zostać udzielone jedynie do kwoty możliwej pomocy określonej w art. 3 ust. 2 powyższego rozporządzenia. Gdyby zamiarem prawodawcy unijnego było zakazanie udzielania pomocy *de minimis* w przypadku, gdy cała kwota możliwego zwolnienia podatkowego przekracza wartości określone w rozporządzeniu nr 1408/2013, to kwestię tę uregulowałby

⁵² Na przykład wyrok WSA w Opolu z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Op 466/17, LEX nr 2445179; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2017 r., sygn. I SA/Gd 1134/17, LEX nr 2404410.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1422/18, Legalis nr 2491195; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2020 r., sygn. II FSK 930/20, Legalis nr 2621312; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 456/18, Legalis nr 2357345.

wyraźnie⁵⁴. Prezentowana tendencja orzecznicza sądów, zarysowująca się po 2018 r., jest pozytywnie oceniana w piśmiennictwie⁵⁵.

W celu weryfikacji spełniania tego warunku konieczne jest legitymowanie się przez podatnika zaświadczeniem stwierdzającym fakt udzielenia pomocy *de minimis*. W dniu udzielenia zwolnienia podatkowego zarówno pułap pomocy dla przedsiębiorcy, jak i krajowy trzyletni skumulowany (narastająco) limit nie mogą być wyczerpane. Każdorazowe wydanie takiego zaświadczenia wpływa na wysokość wykorzystanego trzyletniego skumulowanego (obliczanego narastająco) limitu krajowego, który powinien być bieżąco (każdego dnia) kontrolowany⁵⁶. Konkludując, pomoc *de minimis* przysługuje z mocy ustawy, jej wartość nie może jednak przekraczać limitów wyznaczonych w przepisach rozporządzenia unijnego⁵⁷.

Umowa sprzedaży gruntów rolnych, podobnie jak w przypadku innych nieruchomości, wymaga zachowania formy aktu notarialnego. W kontekście omawianej ulgi podatkowej szczególną rolę pełni notariusz, będący płatnikiem tego podatku i jednocześnie funkcjonariuszem publicznym o szczególnych kwalifikacjach w zakresie znajomości prawa. W związku z tym powinien wykonywać swój zawód profesjonalnie i z zachowaniem zasady staranności. Odpowiada on za własne działanie bądź zaniechanie, a nie za działania osób trzecich. Oświadczenie złożone przez kupującego, które dotyczy wypełnienia przesłanek zwolnienia podatkowego, nie zwalnia płatnika z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵⁸ w zw. z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Stosując ten przepis, który wprost nawiązuje do regulacji zawartych w rozporządzeniu nr 1408/2013, płatnik powinien wykazać się znajomością całokształtu przepisów w zakresie przedmiotowego zwolnienia i ustalić, czy i w jakiej kwocie dalsza pomoc publiczna podatnikowi przysługuje. Ograniczenia w tym zakresie (limity pomocy *de minimis*) mają charakter indywidualny i ogólny (krajowy).

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1423/18, Legalis nr 2482207.

⁵⁵ A.K. Bogucki, *Zakres pomocy de minimis w sektorze rolnym w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Glosa” 2020, nr 3, s. 102.

⁵⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1220/19, Legalis nr 2418658.

⁵⁷ A. Trela, *Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego jako forma pomocy de minimis w rolnictwie*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 1, s. 79.

⁵⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

Dlatego z jednakową uwagą powinny podlegać weryfikacji przez płatnika. Zachodzi tu konieczność przeprowadzenia określonego rodzaju postępowania wyjaśniającego, którego treścią będzie nie tylko ustalenie faktów i ich ocena, ale również dokonanie ich oceny prawnej. Jeżeli notariusz (płatnik) nie wykona tych obowiązków, to będzie podlegać odpowiedzialności, o której mowa w art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej za podatek nieopłacony i niewpłacony do organu podatkowego⁵⁹.

7. PODSUMOWANIE

Reasumując, w przypadku niespełnienia którejkolwiek z przesłanek wskazanych w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. zwolnienie od podatku nie przysługuje nabywcy. Zwolnienie ma charakter warunkowy, a ocena spełnienia warunków powinna następować w momencie dokonania czynności cywilnoprawnej⁶⁰, z wyjątkiem warunku odnoszącego się do okresu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia nabycia gruntów. Omawiane zwolnienie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gruntów rolnych zawiera się w katalogu zwolnień, których wspólnym celem jest oddziaływanie w kierunku poprawy struktury agrarnej w Polsce. W ramach tego katalogu mieści się zwolnienie unormowane w art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.r. Dotyczy ono gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, będących przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabytych w drodze umowy sprzedaży. Według wykładni gramatycznej tego przepisu ze zwolnienia korzystają nowo nabyte grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego, których powierzchnia nie przekroczy 100 ha, a także dotychczas istniejące gospodarstwa rolne powiększone o nabyte grunty, których łączna powierzchnia nie przekroczy 100 ha. Zakup gruntów o powierzchni ponad 100 ha lub przekroczenie powierzchni 100 ha przez grunty dotychczas tworzące gospodarstwo rolne i dokupione powodują, że nabyte grunty nie podlegają zwolnieniu z podatku rolnego⁶¹.

⁵⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Lu 495/20, Legalis nr 2506902.

⁶⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2011 r., sygn. I SA/Kr 1175/11, Legalis nr 414813.

⁶¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Sz 186/15, Legalis nr 1274575.

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁶² zwalnia się od tego podatku nabycie własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, jeżeli w wyniku nabycia zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne, a powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Zwolnienie to stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013. Warunki tego zwolnienia są identyczne z warunkami zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Efektem przeprowadzonych badań jest pozytywna weryfikacja hipotezy o pozafiskalnych argumentach, które przesądziły o nowelizacji art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Celem ustawodawcy było stworzenie podatkowoprawnego mechanizmu preferującego zachowanie rolnego statusu sprzedawanych gruntów oraz kształtującego odpowiednią strukturę agrarną w Polsce opartą na średnich i dużych gospodarstwach rolnych, ale mieszczących się w limitach obszarowych ustalonych dla rodzinnych gospodarstw rolnych. Zwolnienia z opodatkowania zakupionych gruntów rolnych w celu utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego nie należy postrzegać jako rozwiązania osłabiającego fiskalną wydajność podatku od czynności cywilnoprawnych. Z omawianym zwolnieniem związane są pozafiskalne cele strategiczne zakładające tworzenie warunków do kształtowania prawidłowej struktury agrarnej w Polsce, niezbędnej do poprawy wydajności działalności rolniczej.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński G., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Bieluk J., *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. 7, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>
- Biernacka A.K., *Administracyjnoprawne ograniczenia w zakresie obrotu nieruchomościami rolnymi*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 7.
- Bobrus E., *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012.

⁶² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043.

- Bogucki A.K., *Zakres pomocy de minimis w sektorze rolnym w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Glosa” 2020, nr 3.
- Bogucki S., *Dążenie ustawodawcy do uszczelniania podatku od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.
- Brzezczyńska S., *Obrót gruntami rolnymi*, „Nieruchomości” 2009, nr 3.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dziemianowicz R.I., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma wsparcia rolnictwa*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2011, t. 13, z. 3.
- Etel L., *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 16 stycznia 2004 r., III SA 1140/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, z. 12, poz. 155.
- Etel L., *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Kremer E., *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Institucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.
- Kurant B., *Sprzedaż gospodarstwa rolnego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście ustawowego zwolnienia od podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 2015, nr 7.
- Mariański A., *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 3.
- Marquardt P., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] P. Marquardt, M. Stawiński, W. Gonet, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Ofiarski Z., *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Orlewski M., *Podatkowe udogodnienia w przekazywaniu gospodarstw rolnych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2007, t. 9, z. 1.
- Stefańska K., *Funkcje gospodarstwa rolnego w świetle art. 55³ kodeksu cywilnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2013, t. 11, <https://doi.org/10.15290/sia.2013.11.10>
- Suchoń A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a sprzedaż własności gruntów rolnych*, „Rejent” 2018, nr 7.
- Trela A., *Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego jako forma pomocy de minimis w rolnictwie*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 1, <https://doi.org/10.14746/spp.2017.1.17.3>
- Truszkiewicz Z., *Dziedziczenie i dział spadku rolnego po nowelizacji z 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Rejent” 2018, nr 1.
- Truszkiewicz Z., *O kilku podstawowych zagadnieniach na tle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, cz. II*, „Rejent” 2017, nr 11.

STATUTORY PRE-CONDITIONS FOR EXEMPTION OF THE SALE OF AGRICULTURAL LAND FROM TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS

Summary. The Tax on Civil Law Transactions dated 9 September 2000 exempted the contract for the sale of agricultural land from the foregoing tax. The study shows that the exemption applies only in the event of collective fulfilment of conditions specified in the Act. The acquired land should be a farm or part of it, and should be used to create or enlarge a farm. Its surface area cannot be less than 11 ha and no more than 300 ha, and the buyer should run the farm for at least 5 years from the date of land acquisition. The purpose of legal regulation is to preserve the legal status of the land sold and to improve the agrarian structure in Poland. The study positively verified the hypothesis about the non-fiscal function of this exemption. Research was carried out using the sources of law, judicial decisions and the achievements of the tax law doctrine. The dogmatic law method was used as the dominant method, together with the empirical-analytical and comparative legal method.

Keywords: agricultural land, sale, farm, tax exemption

DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE USTALANE NA PODSTAWIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG JAKO NIEPODATKOWA NALEŻNOŚĆ BUDŻETOWA

Streszczenie. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalonego na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług od lat jest przedmiotem rozważań w doktrynie prawa podatkowego i judykaturze. Świadczenie to ma niewątpliwie charakter sankcyjny, przy czym uregulowane zostało przepisami ustawy podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej i nazwane przez ustawodawcę dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, co prowadzić może do wątpliwości, do jakiej kategorii należności publicznoprawnych powinno zostać zakwalifikowane. W artykule podjęto analizę charakteru prawnego przedmiotowego świadczenia, która wykazała, że stanowi ono niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Słowa kluczowe: dodatkowe zobowiązanie podatkowe, niepodatkowe należności budżetowe, sankcje podatkowe

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, e-mail: a.miernik@op.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1695-1965>

Celem artykułu jest wykazanie, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług¹ stanowi szczególny przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej² o charakterze sankcyjnym. W związku z tym uzasadnione jest zbadanie charakteru prawnego przedmiotowego świadczenia. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalane na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wydaje się szczególnie istotne także w kontekście wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 15 kwietnia 2021 r.³ W wyroku tym TSUE uznał za niezgodne z przepisami Dyrektywy VAT⁴ i zasadą proporcjonalności przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, które nakładają na podatnika dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 20% kwoty zawyżenia zwrotu podatku nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie co do podlegania przez dostawcę opodatkowaniu, który cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do Skarbu Państwa, oraz sytuacji, gdy takie szczególne okoliczności nie występują. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, chociaż posiada charakter sankcyjny, na co zwraca uwagę TSUE w powołanym orzeczeniu, w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie zostało określone karą pieniężną, co może prowadzić do wątpliwości, czy należy je kwalifikować jako podatek, niepodatkową należność budżetową czy inne świadczenie publicznoprawne. Przyjęcie, że stanowi niepodatkową należność budżetową, wymaga natomiast rozważenia, do jakiej kategorii niepodatkowych należności budżetowych należy zaliczyć przedmiotowe świadczenie. Niepodatkowe należności budżetowe to heterogeniczna kategoria świadczeń publicznoprawnych obejmująca środki publiczne o zróżnicowanym charakterze prawnym.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., dalej: u.p.t.u.).

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.).

³ Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r., C-935/19, *Grupa Warzywna sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*, ECLI:EU:C:2021:287.

⁴ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 2006 r., s. 1 ze zm.).

W artykule wykorzystano metodę dogmatycznoprawną. W niezbędnym zakresie posłużono się także metodą historycznoprawną.

2. REGULACJE PRAWNE W USTAWIE O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W ZAKRESIE DODATKOWEGO ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

W obecnym stanie prawnym instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego w ustawie o podatku od towarów i usług uregulowana jest w art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2. Na mocy art. 1 pkt 21 Ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.⁶, w dziale XI u.p.t.u. dodany został rozdział 5 (art. 112b i 112c) zawierający unormowania dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego. W latach 2019–2021 do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały kolejne regulacje, na mocy których możliwe jest ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego⁷. Należy jednak zwrócić uwagę, że unormowania dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego zawarte były już uprzednio w ustawie o podatku od towarów i usług. Z dniem 1 grudnia 2008 r., na mocy Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁸, uchylone zostały przepisy art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. W myśl powołanych przepisów ustawy

⁵ Dz.U. poz. 2024, dalej: nowelizacja u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r.

⁶ Zgodnie z art. 21 nowelizacji u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r. ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. (z wyjątkiem art. 1 pkt 3 i art. 1 pkt 7–9, które weszły w życie w terminach określonych w art. 21 pkt 1 i 2 tego aktu).

⁷ Na mocy art. 1 pkt 18 lit. c Ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 106e ust. 12. Na mocy tej samej ustawy nowelizującej z dnia 9 sierpnia 2019 r. (art. 1 pkt 20 lit. c) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 108a ust. 7. Ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.) do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały art. 106b ust. 6 i art. 109a (art. 1 pkt 21 i art. 1 pkt 24 powołanej ustawy z dnia 4 lipca 2019 r.). Ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1163) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 138j ust. 2 (art. 1 pkt 44 powołanej ustawy z dnia 20 maja 2021 r.).

⁸ Zob. art. 1 pkt 56 lit. b oraz art. 15 Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320; dalej: nowelizacja u.p.t.u. z 7 listopada 2008 r.).

o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r. wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosiła 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego⁹. Przed dniem wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowały przepisy art. 27 ust. 5–6 i 8 Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁰.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług w aktualnym brzmieniu w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej lub kwotę zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego, różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej¹¹, a także w razie stwierdzenia, że podatnik nie złożył deklaracji podatkowej i nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego – naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości, a także ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe (art. 112b ust. 1 pkt 1–2 u.p.t.u.). Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego

⁹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. Należy zauważyć, że na mocy art. 1 pkt 58 lit. a nowelizacji u.p.t.u. z 7 listopada 2008 r. nowe brzmienie otrzymał art. 111 ust. 2 u.p.t.u. Ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. poz. 1342) do ustawy o podatku od towarów i usług dodany został art. 89b ust. 6 (zob. art. 11 pkt 9 lit. f powołanej ustawy z dnia 16 listopada 2012 r.). Do dnia 1 stycznia 2017 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe mogło być ustalane jedynie na podstawie art. 111 ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 89b ust. 6 u.p.t.u., który uchylony został następnie na mocy art. 1 pkt 6 nowelizacji u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r.

¹⁰ Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., dalej: u.p.t.u.a. Zgodnie z treścią art. 27 ust. 5–6 i 8 u.p.t.u.a. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane było w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia zwrotu różnicy podatku, lub zwrotu podatku naliczonego.

¹¹ Ponadto w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego albo kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazać kwotę zobowiązania podatkowego, która podlega wpłacie do urzędu skarbowego.

lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe w sytuacji, gdy po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu (w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.), lub złożył deklarację podatkową oraz wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego (w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.)¹². Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, jeżeli w przypadku, o którym mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., podatnik skorygował deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹³ i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu (art. 112b ust. 2a u.p.t.u.). W treści art. 112b ust. 1–2a u.p.t.u. określone zostały zatem przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. W art. 112b ust. 3 u.p.t.u. ustawodawca wskazuje natomiast przypadki, w których powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie mają zastosowania¹⁴.

¹² Artykuł 112b ust. 2 pkt 1–2 u.p.t.u.

¹³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).

¹⁴ Zgodnie z art. 112b ust. 3 u.p.t.u.: „Przepisów ust. 1–2a nie stosuje się: 1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik: a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku – oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę; 2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z: a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej; 3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe”.

Przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego określone zostały także w art. 112c ust. 1 u.p.t.u. Przesłanki te odnoszą się do sytuacji przewidzianych w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a u.p.t.u. W zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa w powołanych artykułach, zaniżona kwota zobowiązania podatkowego lub zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego¹⁵ wynikają z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które wystawione zostały przez podmiot nieistniejący, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością (w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością), stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane (w części dotyczącej tych czynności) lub potwierdzają czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego¹⁶ (w części dotyczącej tych czynności) – wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100% (art. 112c ust. 1 u.p.t.u.). Od 1 grudnia 2008 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane jest także na mocy art. 111 ust. 2 u.p.t.u. W przepisie tym ustawodawca stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących¹⁷. W latach 2019–2021 do ustawy o podatku od towarów i usług dodane zostały kolejne unormowania, na mocy których możliwe jest ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego¹⁸.

¹⁵ Ponadto zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego, która podlega wpłacie na rachunek urzędu skarbowego.

¹⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.).

¹⁷ Dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 111 ust. 2 oraz art. 112c ust. 1 u.p.t.u., nie ustala się w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub przestępstwo skarbowe (art. 111 ust. 2 oraz art. 112c ust. 2 u.p.t.u.).

¹⁸ Zob. art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u.

Należy zauważyć, że chociaż szczegółowe regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, a wcześniej na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ulegały zmianom, zmianie nie uległy cechy konstytutywne przedmiotowego świadczenia, co uzasadnia skorzystanie w ramach dalszych rozważań z dorobku doktryny prawa finansowego i judykatury na temat charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie regulacji obowiązujących przed wejściem w życie obecnie obowiązujących unormowań ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego.

3. CHARAKTER PRAWNY DODATKOWEGO ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO UREGULOWANEGO PRZEPISAMI USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego od lat jest przedmiotem rozważań w doktrynie prawnofinansowej i orzecznictwie. W uchwale składu 7 sędziów z dnia 16 listopada 2009 r.¹⁹ Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie art. 27 u.p.t.u.a. oraz art. 109 u.p.t.u. nie jest ani podatkiem, ani opłatą i stosownie do treści art. 3 pkt 8 o.p. należy uznać, że stanowi ono niepodatkową należność budżetową. NSA wskazał, że podatek i dodatkowe zobowiązanie podatkowe wykazują cechy wspólne (dodatkowe zobowiązanie podatkowe, podobnie jak podatek, jest przymusowym, bezzwrotnym i nieodpłatnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, wynikającym z ustawy podatkowej), lecz cechą dodatkowego zobowiązania podatkowego, która nie jest cechą charakterystyczną dla podatku, jest jego sankcyjny charakter²⁰. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest ponadto świadczeniem ekwiwalentnym, co prowadzi do wniosku, że nie jest również opłatą²¹. W powołanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego. Na taki jego charakter wskazuje się często

¹⁹ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, Legalis nr 213595. Zob. też wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 1866/08, Legalis nr 274328.

²⁰ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09.

²¹ Ibidem.

w literaturze przedmiotu²² i judykaturze²³, przy czym prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi kary administracyjnej, ponieważ nazwane zostało przez ustawodawcę w tekście tego aktu prawnego wprost „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym”, a nie administracyjną karą pieniężną²⁴. Zgodnie z innym poglądem dodatkowe zobowiązanie podatkowe należy uznać za rodzaj sankcji podatkowej, która sprowadza się do zmiany sytuacji naruszającego normę na niekorzystną poprzez nałożenie dodatkowych obowiązków, a przykładem takiej sankcji jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe nakładane w przypadku nieprowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 2 u.p.t.u.²⁵ W koncepcji tej zwraca się uwagę na odmienność sankcji podatkowych od pozostałych typów sankcji oraz przyjmuje się, że ze względu na swoje cechy konstytutywne i wewnętrzną strukturę zbliżoną do budowy podatku sankcje podatkowe stanowią rodzaj daniny publicznej w szerokim ujęciu, jako świadczenie na rzecz podmiotu publicznego nakładane normami prawa publicznego²⁶. Zagadnienie charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego było również przedmiotem rozważań TSUE. W wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r.²⁷ Trybunał stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane w art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług i stanowi sankcją administracyjną, a zdarzeniem skutkującym powstaniem tego zobowiązania nie jest pewna czynność, ale błąd w deklaracji podatkowej, a ponadto

²² Zob. T. Michalik, *Komentarz do art. 112b*, [w:] idem, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. (dostęp: 28.05.2021).

²³ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, Dz.U. z 2007 r., Nr 168, poz. 1187.

²⁴ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/GI 24/20, Legalis nr 2393339.

²⁵ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 46. W doktrynie prawa podatkowego dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nazywane jest także sankcją podatkową, której podstawowym celem jest zapobieżenie unikaniu opodatkowania (K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, s. 619).

²⁶ P. Majka, *Sankcje...*, s. 63.

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. C-502/07, *K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, ECLI:EU:C:2009:11.

że jego kwota nie jest określana proporcjonalnie do otrzymanej przez podatnika ceny. Na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług TSUE zwraca także uwagę w powołanym wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r.

Analiza poglądów doktryny i orzecznictwa prowadzi do wniosku, że trudności z ustaleniem charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego regulowanego na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wynikają przede wszystkim z określenia przez ustawodawcę tym mianem świadczenia o niewątpliwie sankcyjnym charakterze i uregulowania w przepisach ustawy podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. Należy się zgodzić ze stanowiskiem, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług. Nie ma charakteru powszechnego, nie jest należne na każdym etapie obrotu, nie obciąża konsumenta i nie jest ustalane w sposób proporcjonalny do ceny sprzedawanych towarów lub usług²⁸. Świadczenie to nie jest również opłatą publiczną. Nie ma cechy odpłatności, wskazywanej w doktrynie prawa podatkowego jako zasadnicza cecha opłat publicznych²⁹. Stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 3 pkt 8 o.p. W przepisie tym zawarta została definicja ustawowa niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z jej treścią niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wynikające ze stosunków publicznoprawnych, niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Ustawa o podatku od towarów i usług nie określa *expressis verbis*, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe unormowane jej przepisami stanowi dochód budżetu państwa, przy czym nie zawiera także odrębnych regulacji w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do art. 1 ust. 2 tego aktu. Na mocy powołanego przepisu podatek od towarów i usług jest dochodem budżetu państwa. W tym miejscu należy zauważyć, że w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych przez organy podatkowe na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca określa, iż kary te stanowią dochód budżetu państwa³⁰. Podobne unormowanie zawiera art. 42d ust. 3 u.p.t.u. w zakresie opłaty za wnioski o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS). Przepis ten stanowi, że opłata za wniosek o wydanie WIS jest

²⁸ T. Michalik, *Komentarz do art. 112b*.

²⁹ Zob. D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 27.

³⁰ Zob. art. 109 ust. 3j, art. 111 ust. 6l, art. 145a ust. 11 u.p.t.u.

dochodem budżetu państwa. Analogicznej regulacji brak w ustawie o podatku od towarów i usług w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego. Prowadzi to do wniosku, że z woli ustawodawcy do dodatkowego zobowiązania podatkowego zastosowanie ma art. 1 ust. 2 u.p.t.u. Zważywszy, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów i usług, brak unormowań wskazujących jednoznacznie, że świadczenie to stanowi dochód budżetu państwa, uznać należy za istotny mankament jego regulacji. Uprawnione jest ponadto stwierdzenie, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, jako świadczenie pobierane przez podmiot publicznoprawny na podstawie przepisów prawa publicznego, wynika ze stosunków publicznoprawnych. Skonstatować zatem można, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, jako niebędąca podatkiem ani opłatą publicznoprawną należnością stanowiącą dochód budżetu państwa, spełnia przesłanki zakwalifikowania go jako niepodatkowej należności budżetowej. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest przy tym niewątpliwie rodzajem sankcji podatkowej. Sankcje podatkowe należą do kategorii sankcji administracyjnych *sensu largo*³¹. W przypadku sankcji podatkowych z naruszeniem normy podatkowoprawnej wiązać się musi niewykonanie albo wadliwe wykonanie nałożonego obowiązku³². Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest konsekwencją niewykonania lub wadliwego wykonania obowiązku nałożonego jej przepisami. Sankcje podatkowe wynikają z prawa podatkowego, wymierzane są wyłącznie przez organy właściwe do stosowania prawa podatkowego w trybie procedury podatkowej³³. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług spełnia wspomniane przesłanki. Uregulowane jest w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. i wymierzane przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego (co jest przedmiotem rozważań w dalszej części niniejszego artykułu). W literaturze przedmiotu wyróżnia się rodzaje

³¹ Ł. Zubrzycki, *Kara grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a sankcje prawa finansowego – problem podwójnego „karania” deliktów skarbowych*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014, t. 14, nr 4, s. 67.

³² P. Majka, *Sankcje...*, s. 43.

³³ *Ibidem*, s. 42.

sankcji podatkowych w zależności od przyjętych kryteriów ich podziału³⁴. Słusznie zauważa się przy tym odmiennosc sankcji podatkowych od pozostałych typów sankcji³⁵. Odmiennosc ta przejawia się przede wszystkim ścisłym związkiem sankcji podatkowych z instytucją podatku, np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 111 ust. 2 u.p.t.u., ustalane jest w wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Sankcją podatkową jest także m.in. zwiększenie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez zwiększenie stawki podatkowej³⁶. Zastosowanie tego rodzaju sankcji podatkowej ma bezpośredni wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego podatnika – zobowiązania ustalonego z zastosowaniem stawki sankcyjnej.

Rozważania na temat charakteru prawnego dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług prowadzą do konstatacji, że świadczenie to stanowi niepodatkową należność budżetową, która jest sankcją podatkową. Niepodatkowe należności budżetowe to zróżnicowana kategoria należności publicznoprawnych. Analiza przepisów ustaw o charakterze systemowym – Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych³⁷ – prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym można wyróżnić dwie zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych: (1) niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., a więc niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, i (2) niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., a więc niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych³⁸. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy tego aktu stosuje się do podatków, opłat, a także niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. Biorąc pod uwagę treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i powołowanego już art. 3 pkt 8

³⁴ Zob. *ibidem*, s. 46–48.

³⁵ Zob. *ibidem*, s. 63.

³⁶ *Ibidem*, s. 46.

³⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm., dalej: u.f.p.).

³⁸ Zob. M. Bitner, *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015, s. 243–245; A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 53.

o.p., należy uznać, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to wynikające ze stosunków publiczno-prawnych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niebędące podatkami i opłatami, wymierzane wyłącznie przez organy podatkowe³⁹. W ustawie o finansach publicznych niepodatkowym należnościom budżetowym poświęcone zostały art. 60–67. W myśl art. 60 u.f.p. niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych. Wyliczenie niepodatkowych należności budżetowych w art. 60 u.f.p. ma charakter przykładowy i otwarty⁴⁰. W art. 61 u.f.p. wymienione zostały organy właściwe do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60 tego aktu. Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. są zwykle organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi⁴¹. Co do zasady, przedstawione kategorie niepodatkowych należności budżetowych odróżnia także zakres stosowania do każdej z tych kategorii przepisów Ordynacji podatkowej⁴². Stosownie do art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym przepisie, stosuje się regulacje Ordynacji podatkowej. Zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. wyznaczony został w art. 67 ust. 1 u.f.p.⁴³ Zgodnie z treścią tego przepisu do nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁴ i odpowiednio przepisy działu III o.p. W konsekwencji procedurę postępowania właściwą w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej jest postępowanie podatkowe uregulowane przepisami działu IV tej ustawy, natomiast postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych

³⁹ Ibidem, s. 58–59.

⁴⁰ Zob. B. Kucia-Guściora, *Komentarz do art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, Legalis/el. (dostęp: 14.11.2021).

⁴¹ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 302.

⁴² Ibidem, s. 77 i n.

⁴³ Ibidem, s. 78.

⁴⁴ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.).

w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest postępowanie ogólnoadministracyjne. Wskazane zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych odróżnia przede wszystkim kryterium podmiotowe (niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych mogą być nie tylko dochodami budżetowymi, ale także przychodami państwowych funduszy celowych), kryterium organów właściwych w sprawach ich wymiaru, zakres stosowania do nich Ordynacji podatkowej i w rezultacie odmienny reżim prawny⁴⁵.

Zakres stosowania Ordynacji podatkowej do dodatkowego zobowiązania podatkowego nie został określony w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Jedynie w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., ustawodawca stanowi (w art. 138j ust. 6 pkt 2 u.p.t.u.), że do postępowania w sprawie ustalenia przedmiotowego świadczenia stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. W judykaturze uznaje się, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług stanowi należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej⁴⁶. Zauważa się również, że świadczenie to zostało określone przez ustawodawcę w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług, a jego wymiar następuje według reguł przewidzianych w Ordynacji podatkowej⁴⁷. Wskazuje się przy tym, że nie ma znaczenia, iż dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług ma charakter sankcji administracyjnej, ponieważ ujęcie tej sankcji w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, a nie karnoskarbowych, sprawia, że jej wymiar musi być ustalany według reguł określonych w Ordynacji podatkowej i ustawie o podatku od towarów i usług⁴⁸.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług stanowią, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami tego aktu ustalane jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego.

⁴⁵ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 53 i n. Należy zaznaczyć, że ze względu na zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych możliwe jest prezentowanie innych niż zaproponowany podziałów niepodatkowych należności budżetowych, w zależności od przyjętych kryteriów podziału.

⁴⁶ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 24/20, Legalis nr 2393339.

⁴⁷ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Wr 1102/08, Legalis nr 165443 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 u.p.t.u.a. oraz uchylonego art. 109 ust. 4 u.p.t.u.).

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 183/07, Legalis nr 110044 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5 u.p.t.u.).

Organami właściwymi w sprawach wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług są więc organy podatkowe w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p. Naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala w toku postępowania podatkowego dodatkowe zobowiązanie podatkowe w przypadku zaistnienia określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług przesłanek jego ustalenia. Procedurą właściwą w sprawach wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego wymierzanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest postępowanie podatkowe unormowane przepisami działu IV o.p. Decyzja w sprawie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług ma charakter konstytutywny i jest decyzją w rozumieniu art. 207 o.p., zawierającą elementy treści określone w art. 210 § 1 o.p. Należy jednak zauważyć, że ze względu na sankcyjny charakter analizowanego świadczenia nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują do niego zastosowanie, np. do dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług zastosowania nie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁴⁹. W powoływanej już uchwale składu 7 sędziów z dnia 16 listopada 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że odpowiedzialność osób trzecich nie powinna obejmować dodatkowego zobowiązania podatkowego, ponieważ ciężar wykonania sankcji administracyjnych, ze względu na funkcje, jakie one pełnią, powinien obciążać jedynie te podmioty, na które sankcje zostały nałożone. Z kolei w wyroku z dnia 17 stycznia 2012 r.⁵⁰ Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że przepisy art. 76, 76a i 76b o.p., regulujące zaliczenie nadpłaty w podatku/zwrotu podatku, nie mają zastosowania do zaległości z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Zwrot podatku nie podlega zaliczeniu z urzędu na poczet dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz zaległości z tytułu tego zobowiązania, gdyż nie jest ono zobowiązaniem podatkowym⁵¹. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług stanowi zatem przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do której, ze względu na jej sankcyjny charakter, nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie. Brak unormowań dotyczących zakresu stosowania do dodatkowego zobowiązania

⁴⁹ Zob. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. I FSK 433/11, Legalis nr 471989.

⁵¹ Ibidem.

podatkowego przepisów Ordynacji podatkowej należy uznać za istotny mankament regulacji dotyczących przedmiotowego świadczenia w ustawie o podatku od towarów i usług. Jak podkreśla się w doktrynie prawa podatkowego, zakresu stosowania Ordynacji podatkowej nie należy domniemywać⁵².

Niepodatkowe należności budżetowe to niejednorodna kategoria świadczeń publicznoprawnych, obejmująca m.in. świadczenia o charakterze sankcyjnym, a więc takie, których zasadniczą funkcją jest represja i prewencja. Te ostatnie odnajdujemy najczęściej wśród niepodatkowych należności w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (np. administracyjne kary pieniężne i grzywny). Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej to przede wszystkim świadczenia publicznoprawne nieposiadające sankcyjnego charakteru. Podstawowym celem ich wprowadzenia jest cel fiskalny. Do niepodatkowych należności budżetowych przedmiotowej kategorii należą często świadczenia pieniężne o charakterze *quasi*-podatkowym. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu Ordynacji podatkowej są np. wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych⁵³, wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego⁵⁴ i opłata od środków spożywczych, w części stanowiącej dochód budżetu państwa⁵⁵. Podstawową funkcją dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jest funkcja prewencyjna, dyscyplinująca podatników do przestrzegania przepisów ustawy podatkowej⁵⁶, oraz funkcja represyjna⁵⁷. Biorąc pod uwagę te czynniki, uzasadniony jest wniosek, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług stanowi szczególnie przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym.

⁵² R. Mastalski, *Komentarz do art. 2*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 27.

⁵³ Artykuł 12 ust. 1 Ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1998).

⁵⁴ Artykuł 69 ust. 4 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2027 ze zm.).

⁵⁵ Artykuł 12a ust. 1 oraz art. 12c ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1956).

⁵⁶ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2008 r., sygn. I SA/Wr 1503/07, *Legalis* nr 257885 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5–6 u.p.t.u. pozostaje aktualny).

⁵⁷ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Lu 7/10, *Legalis* nr 257467 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5–6 i 8 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

4. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług, jako należność wynikająca ze stosunków publiczno-prawnych, niebędąca podatkiem i opłatą, wymierzana przez organy podatkowe i stanowiąca dochód budżetu państwa, spełnia przesłanki do uznania go za niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to przede wszystkim świadczenia publiczno-prawne, które nie mają charakteru sankcyjnego. Do tej kategorii zaliczamy najczęściej świadczenia pieniężne o charakterze *quasi*-podatkowym, których zasadniczą funkcją jest funkcja fiskalna. Podstawową funkcją, jaką pełni dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, jest zaś funkcja prewencyjna i represyjna. Świadczenie to stanowi sankcję podatkową, która ustalana jest w konsekwencji niewykonania lub wadliwego wykonania obowiązku nałożonego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług. Uzasadniony jest więc wniosek, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług jest szczególnym przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym. Stosownie do treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym przepisie, stosuje się regulacje Ordynacji podatkowej. Zakres stosowania przepisów tego aktu do dodatkowego zobowiązania podatkowego nie został określony w ustawie o podatku od towarów i usług (z wyjątkiem wskazania, że do postępowania w sprawie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej). W orzecznictwie sądów administracyjnych uznaje się, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług stanowi należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Świadczenie to, jako niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu Ordynacji podatkowej, ustalane jest w toku postępowania podatkowego, w drodze decyzji, o której mowa w art. 207 o.p. Ze względu jednak na jego sankcyjny charakter nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdują do niego zastosowanie. Konsekwencją braku regulacji ustawowej jest konieczność rozstrzygania przez sądy administracyjne, które przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie do przedmiotowego świadczenia. W związku z tym uzasadnione jest postulowanie *de lege ferenda* określenia w ustawie

o podatku od towarów i usług zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do unormowanego tą ustawą dodatkowego zobowiązania podatkowego. Analiza regulacji ustawy o podatku od towarów i usług prowadzi także do wniosku, że zasadne jest określenie w jej przepisach, iż ustalane na jej podstawie dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi dochód budżetu państwa.

BIBLIOGRAFIA

- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bitner M., *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Miśsiąg, Warszawa 2015.
- Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, <https://doi.org/10.19195/0137-1134.120.46>
- Kucia-Guściora B., *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, Legalis/el.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 2, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Zubrzycki Ł., *Kara grzywny za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a sankcje prawa finansowego – problem podwójnego „karaniania” deliktów skarbowych*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014, t. 14, nr 4.

ADDITIONAL TAX LIABILITIES ESTABLISHED BASED ON THE ACT ON GOODS AND SERVICE TAX AS NON-TAX BUDGETARY RECEIVABLES

Summary. For years, the issue of the legal nature of the additional tax liability established based on the regulations of the Act on Goods and Service Tax has been the subject of consideration in the doctrine of tax law and judicature. This allowance undoubtedly has a punitive feature and it is regulated by the provisions of the tax act as understood by Art. 3 clause 1 of the Tax Code and called an additional tax liability by the legislature, which may lead to doubts as to which category of public law receivables it should be classified in. In the article, an attempt is made to carry out an analysis of the legal nature of said allowance which shows that it constitutes a non-tax budgetary receivable as understood by provisions of the Tax Code.

Keywords: additional tax liability, non-tax budgetary receivable, tax sanctions

USTAWA O GRACH HAZARDOWYCH PRZYCZYNĄ UBYTKÓW DOCHODÓW PAŃSTWA W LATACH 2010–2019

Streszczenie. Branża hazardowa odznacza się wysoką dochodowością i generuje liczne miejsca pracy, a w związku z tym zasila budżet państwa i państwowe fundusze celowe. Po wprowadzeniu ustawy o grach hazardowych dochody państwa z działalności hazardowej znacznie spadły. Celem artykułu jest ukazanie kategorii dochodów państwa związanych z branżą hazardową, a także przyczyn i rozmiaru ubytków tych dochodów. Podobnego zadania nikt dotąd się nie podjął, dlatego artykuł może się przyczynić do wypełnienia luki w tym obszarze prawa finansowego.

Słowa kluczowe: ustawa hazardowa, dochody budżetowe, państwowe fundusze celowe, ubytki dochodów

Klasyfikacja JEL: Y4

* Magister prawa, Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu, e-mail: jerzy.politowicz@interia.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4315-9367>

Hazard ma charakterystyczne cechy, jak przypadkowość (losowość), wygrana lub przegrana, a także reguły rozgrywanych gier¹. Działalność hazardowa jest szczególnym rodzajem działalności gospodarczej², generującym wysokie zyski wynikające z ekonomicznej eksploatacji naturalnej ludzkiej skłonności do hazardu³. Wysoka dochodowość tej działalności sprawia, że jest w zainteresowaniu zorganizowanych grup i związków przestępczych, których celem jest przejęcie jak największej części, należnych państwu i podmiotom prowadzącym działalność hazardową, dochodów z hazardu. Niezależnie od tego działalność hazardowa stanowi podatny grunt dla różnego rodzaju przestępczości, szczególnie sprzyja procederowi prania pieniędzy⁴. Z kolei uczestnictwo w hazardzie może być przyczyną uzależnienia, które często prowadzi do bankructwa hazardzisty, zniszczenia jego więzi rodzinnych, towarzyskich czy zawodowych, w skrajnych przypadkach do całkowitego wykluczenia z życia społecznego i bankructwa jego rodziny⁵. Uzależnienie od hazardu zaliczane jest do katalogu chorób i opisywane w ramach powszechnych klasyfikacji zaburzeń zachowania⁶. Z tych przyczyn większość państw, w tym Polska, przypisuje sobie prawo do sprawowania ścisłego nadzoru i kontroli nad działalnością hazardową⁷.

Obowiązującym aktem prawnym regulującym zasady urządzania i warunki prowadzenia działalności hazardowej, instrumenty kontroli tej działalności oraz jej opodatkowania jest Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych⁸, z datą obowiązywania od 1 stycznia 2010 r. Jednocześnie informacje umieszczone w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata w okresie 2009–2019 wskazują, że wprowadzeniu ustawy o grach hazardowych towarzyszyły znaczne

¹ I.N. Rose, M.D. Owens, *Internet Gaming Law*, New York 2009, s. 1.

² Por. M. Czyżak, *Prowadzenie gier hazardowych w Internecie w świetle polskiego prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 651, s. 299.

³ L. Wilk, *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10, s. 59.

⁴ L. Wilk, *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, Warszawa 2012, s. 96.

⁵ M. Czyżak, *Odpowiedzialność za nielegalne urządzenie gier hazardowych w polskim systemie prawnym*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2009 nr 2, s. 13.

⁶ S. Pużyński, J. Wciorka, *Klasyfikacja zaburzeń psychicznych i zaburzeń zachowania w ICD-10. Opisy kliniczne i wskazówki diagnostyczne*, Kraków 2007, s. 69 i n.

⁷ L. Wilk, *Systemowa lokalizacja przepisów karnych...*, s. 59.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2094 ze zm.

spadki dochodów państwa z podatku od gier⁹. Należy brać pod uwagę, że oprócz podatku od gier z hazardem należy wiązać wiele innych kategorii dochodów państwa, jak opłaty czy dopłaty, o których mowa w ustawie o grach hazardowych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, a także dochody państwowych funduszy celowych.

2. PRZYCZYNY WPROWADZENIA USTAWY O GRACH HAZARDOWYCH

W Polsce współczesną działalność hazardową należy wiązać ze zmianami ustrojowymi dokonanymi w roku 1989¹⁰. Początkowo działalność tę regulowała Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych¹¹, która wprowadziła monopol państwa na gry liczbowe, loterie pieniężne, wideoloterie i gry telebingo. Pozostała działalność hazardowa, w tym gry na automatach, mogła być prowadzona (na podstawie stosownego zezwolenia) przez spółki z siedzibą na terytorium Polski. W okresie obowiązywania ustawy o grach losowych i zakładach wzajemnych prawodawca co do zasady nie ograniczał popytu i podaży na usługi hazardowe¹². Kolejne zmiany tej ustawy, np. wprowadzone w 1997 r. progresywne opodatkowanie gier urządzanych w kasynach i salonach gier na automatach, nie miały ograniczać, ale pobudzać rozwój rynku gier hazardowych¹³.

Wobec braku odpowiednich postaw społecznych i właściwych metod kontroli¹⁴ w powiązaniu z postępem technicznym i związanym z nim rozpowszechnieniem się automatów do gier czy sieci Internet ustawa o grach losowych i zakładach wzajemnych straciła na aktualności, dlatego została zastąpiona wskazaną wcześniej ustawą o grach hazardowych. Głównym celem przyświecającym wprowadzeniu nowego aktu było zwiększenie

⁹ Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata 2009–2019, <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp: 15.07.2021).

¹⁰ G. Skowronek, *Prawne aspekty hazardu*, Wrocław 2012, s. 17.

¹¹ Dz.U. z 1992 r., Nr 68, poz. 341 ze zm.; tytuł ustawy w wyniku jej nowelizacji z 10 kwietnia 2003 r. (Dz.U. z 2003 r., Nr 84, poz. 774) otrzymał brzmienie „o grach i zakładach wzajemnych”.

¹² M. Duda-Hyz, *Funkcja stymulacyjna podatku od gier w ujęciu teoretycznym oraz w założeniach polskiego prawodawcy*, „Krytyka Prawa” 2018, t. 10, nr 2, s. 503.

¹³ Ibidem, s. 496.

¹⁴ G. Skowronek, *Prawne aspekty...*, s. 17.

ochrony społeczeństwa przed negatywnymi skutkami hazardu¹⁵. Wprowadzone zmiany¹⁶ polegały głównie na:

- stopniowej delegalizacji istotnych segmentów rynku hazardowego, tj. punktów gier na automatach o niskich wygranych i salonów gier na automatach;
- ograniczeniu reklamy i promocji hazardu;
- podwyższeniu opodatkowania podatkiem od gier;
- zwiększeniu wymogów administracyjnych związanych z rozpoczęciem działalności hazardowej;
- zwiększeniu sankcji za naruszenie przepisów regulujących warunki urzędowania i zasady prowadzenia działalności hazardowej¹⁷.

Oznacza to, że ustawa o grach hazardowych – w porównaniu z wcześniejszą regulacją – wprowadziła znacznie bardziej restrykcyjne rozwiązania dotyczące warunków urzędowania i zasad prowadzenia działalności hazardowej.

3. KRYTYKA ROZWIĄZAŃ WPROWADZONYCH USTAWĄ O GRACH HAZARDOWYCH

Przed wprowadzeniem ustawy o grach hazardowych nie zostały przeprowadzone badania medyczne czy statystyczne, które przyniosłyby wiarygodne informacje w zakresie negatywnych, społecznych skutków hazardu¹⁸. Pomimo to rozwiązania wprowadzone omawianym aktem koncentrują się na ochronie społeczeństwa przed negatywnymi skutkami hazardu z wykorzystaniem różnego rodzaju ograniczeń w świadczeniu usług hazardowych i dostępie do tych usług. W tej sytuacji nie sposób mówić o postrzeganiu przez prawodawcę hazardu w kategoriach efektywnego i stabilnego źródła dochodów państwa, chociaż możliwości czerpania z hazardu dochodów na cele publiczne mają w Polsce długie, sięgające pierwszej połowy XVIII w., tradycje¹⁹.

¹⁵ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach losowych, zakładach wzajemnych i grach na automatach oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 771/II kadencja.

¹⁶ *Ustawa przemebluje polski rynek gier hazardowych*, <http://biznes.onet.pl/ustawa-przemebluje-polski-rynek-gier-hazardowych,18554,3061183,1,news-detaj>, podają za L. Wilk, *Hazard...*, s. 116.

¹⁷ L. Wilk, *Hazard...*, s. 117.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ M. Duda-Hyz, *Loterie jako instrumenty pozyskiwania dochodów państwa w polskim prawie skarbowym w latach 1768–1871*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2017, t. 69, z. 2, s. 106.

Wprowadzone ustawą o grach hazardowych rozwiązania w znacznej mierze okazały się nieprzemyślane, a nawet szkodliwe dla finansów państwa.

Po pierwsze, regulacje ograniczające zasady prowadzenia działalności hazardowej wprowadzone zostały z pominięciem poddania ich procedurze notyfikacji²⁰. Było to przyczyną trwającego blisko pięć lat (zarówno w doktrynie, jak i sądownictwie) sporu odnośnie do prawnej skuteczności wprowadzonych ograniczeń, a tym samym możliwości ich egzekwowania przez służby państwa.

Po drugie, zdelegalizowane zostały takie segmenty rynku hazardowego, jak gry na automatach o niskich wygranych czy salony gier na automatach, które w ostatnim roku obowiązywania poprzedniej regulacji (2009) generowały łącznie 14 mld 823 mln zł przychodów, co stanowiło ok. 73% całego rynku hazardowego i ok. 50% wpływów z podatku od gier. Dodatkowo segment gier na automatach o niskich wygranych był najszybciej rozwijającym się segmentem rynku hazardowego, który w roku 2009 odpowiadał za wzrost całego rynku hazardowego²¹. Delegalizacja tych segmentów nie odpowiadała realiom rynku i w konsekwencji okazała się niemożliwa do wyegzekwowania.

Po trzecie, podwyższone zostały obciążenia fiskalne podatkiem od gier, m.in. wygrane w pokera opodatkowane zostały na poziomie 25%, co stanowiło najwyższy podatek na świecie²².

Okoliczności te okazały się podatnym podłożem do powstania i utrwalenia się szarej strefy w obszarze działalności hazardowej, przyczyniając się do destabilizacji rynku hazardowego, zmniejszenia udziału kontroli państwa odnoszącej się do uczestników gier hazardowych, a przede wszystkim znacznego spadku dochodów państwa z hazardu.

Ustawodawca dostrzegł wskazane zagrożenia, czego przejawem były zmiany rozwiązań wprowadzonych ustawą o grach hazardowych. Ustawą z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw²³ wprowadzona została możliwość organizacji zakładów

²⁰ Notyfikacja to instytucja prawa Unii Europejskiej (UE), obligująca państwo członkowskie zamierzające wprowadzić zmiany gospodarcze na terenie swojego kraju do przedstawienia projektowanych przepisów innym krajom Wspólnoty w celu ustalenia zgodności z zasadami UE, m.in. jednolitego rynku czy swobodnego przepływu towarów i usług.

²¹ Informacja o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych w 2009 roku, Warszawa 2010, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.07.2021).

²² P. Langier, *Setki milionów złotych nie dla Polski. Nie chcemy ich*, <https://sport.onet.pl/inne-sporty/ustawa-hazardowa-w-polsce-ocena/38wedk5> (dostęp: 15.09.2021).

²³ Dz.U. z 2011 r., Nr 134, poz. 779.

wzajemnych w sieci Internet, pod warunkiem uzyskania stosownego zezwolenia. Uzasadniając ograniczenie możliwości urządzania gier hazardowych on-line wyłącznie do zakładów wzajemnych, wskazywano, że nie są to gry zaliczane do tzw. twardego hazardu i wiąże się z nimi mniej zagrożeń społecznych²⁴. Należy przy tym podkreślić, że wprowadzając przepisy stanowiące podstawy prawne do urządzania zakładów wzajemnych przez Internet, nie kierowano się potrzebą stworzenia ram prawnych dla rozwoju konkurencyjnego rynku tego rodzaju gier, a tym samym istotnego zwiększenia liczby podmiotów odprowadzających podatek od gier z tego tytułu²⁵. Ustawą z dnia 7 listopada 2014 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw²⁶ odformalizowane zostały wymagania dotyczące organizowania loterii fantowych i bingo fantowych. Ustawą z dnia 12 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych²⁷ udostępniony został zagranicznym operatorom dostęp do krajowego rynku hazardowego. Ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw²⁸ umożliwiony został dostęp do gier na automatach w salonach gier na automatach, a także do gier „kasynowych” organizowanych w sieci Internet przez podmiot realizujący monopol państwa.

Działania ustawodawcy zasadniczo zmierzały w kierunku poszerzenia dostępu obywateli do usług hazardowych oraz udziału monopolu państwa w rynku hazardowym. Jednakże działania te nie zmieniły faktu, że ustawa o grach hazardowych uznawana była za jedną z najgorszych w Europie²⁹. Nie tylko bowiem nie zwalczała szarej strefy, lecz sprawiała, że „pieniądze liczone w setkach milionów złotych” stanowiły dochody ościennych państw – tak było m.in. w przypadku mistrzostw Polski w pokerze, które rozgrywane były w Czechach lub na Słowacji³⁰. Ministerstwo Finansów miało informacje na ten temat, jednakże stało na stanowisku, że priorytetem państwa w obszarze rynku hazardowego jest utrzymanie liczby uzależnionych

²⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3860/VI kadencja, s. 1–2.

²⁵ Wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw w dniu 15 marca 2011 r., zapis dźwiękowy, Archiwum Sejmu.

²⁶ Dz.U. z 2014 r., poz. 1717.

²⁷ Dz.U. z 2015 r., poz. 1201.

²⁸ Dz.U. z 2017 r., poz. 88.

²⁹ P. Langier, *Setki milionów złotych...*

³⁰ Ibidem.

od hazardu na poziomie nie wyższym niż obecny³¹. Warto przy tym dodać, że z badań przeprowadzonych w 2019 r. przez Centrum Badania Opinii Społecznej, obejmujących okres od marca 2018 do maja 2019 r.³², wynika, że szacunkowa liczba Polaków (w wieku 15 lat i więcej) uprawiających patologiczny hazard wynosiła 27 073 osoby³³. Oznacza to, że uzależnieni od hazardu w stosunku do ogółu mieszkańców Polski (ok. 38 mln) stanowili problem marginalny. Ponadto polskie władze nie dysponowały środkami, które mogły zakazać udziału polskich obywateli w grach hazardowych za granicą. Jednocześnie udział szarej strefy w obszarze hazardu w Polsce był znaczny. Wyrażane były opinie, że nawet 90% gier hazardowych na automatach w Polsce było rozgrywanych z naruszeniem zasad określonych ustawą o grach hazardowych³⁴. To ostatnie jest istotne z tego względu, że podwyższone ryzyko uzależnienia od hazardu w sposób szczególny dotyczy pozbawionych kontroli państwa uczestników gier na automatach³⁵.

Dodatkowo należy wskazać, że współczesny hazard to światowy przemysł w postaci państwowych, samorządowych i prywatnych loterii, komercyjnych kasyn gry, salonów gier, totalizatorów i bukmacherów³⁶. Prognozuje się, że w 2022 r. roczne przychody branży hazardowej na świecie mogą przekroczyć 600 mld dol.³⁷ Dochody z hazardu mogą, a może nawet powinny, w istotny sposób zasilać dochody państwa.

³¹ Ibidem.

³² Raport z projektu badawczego CBOS „Oszacowanie rozpowszechnienia oraz identyfikacja czynników ryzyka i czynników chroniących hazardu i innych uzależnień behawioralnych – edycja 2018/2019”, <https://www.prawo.pl/zdrowie/od-czego-uzalezniensa-polacy-wyniki-raportu-cbos-z-2019-r,495779.html> (dostęp: 30.09.2021).

³³ Ibidem.

³⁴ P. Śmiałek, *Hazardowa działalność gospodarcza w Polsce na tle stanowionego prawa*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2018, t. 21, nr 36, s. 101.

³⁵ S.E. Fisher, *Measuring pathological gambling in children: The case of fruit machines in the U.K.*, „Journal of Gambling Studies” 1992, nr 8, s. 263–285; M.D. Griffiths, *Fruit machine gambling: The importance of structural characteristics*, „Journal of Gambling Studies” 1993, nr 9, s. 101–120.

³⁶ K. Frąckowiak, *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2019, s. 19.

³⁷ Research and Markets, *Worldwide Gambling Market – By Types (Digital, Offline), By Product (Casino, Lotteries, Poker, Betting), By Regions – Drivers, Opportunities, Trends, and Forecasts 2016–2022*, <https://www.researchandmarkets.com/research/kcsjlt/worldwide> (dostęp: 15.06.2021).

Z tych przyczyn argumentacja Ministerstwa Finansów, uzasadniająca wprowadzone ustawą o grach hazardowych rozwiązania koniecznością ochrony interesu społecznego, wydaje się wątpliwa.

4. UBYTKI DOCHODÓW W PODATKU OD GIER

Podatek od gier stanowi źródło podatkowych dochodów budżetu państwa. W 2009 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 576 mln zł i były o 147,8 mln zł wyższe niż w roku 2008. Ponad 10-procentowy wzrost wpływów był zasługą segmentu gier na automatach o niskich wygranych, który odnotował wzrost aż o 65,5% w stosunku do roku poprzedniego i zrekompensował 4-procentowy spadek łącznych wpływów z pozostałych segmentów gier i zakładów³⁸.

W 2010 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 625 mln zł i w stosunku do roku poprzedniego były wyższe o 3,1%³⁹. Niekorzystny efekt podatkowy zmian systemowych wprowadzonych ustawą o grach hazardowych nie był jeszcze wyraźny. Obowiązywał bowiem okres przejściowy wygaszania segmentu gier na automatach, odpowiadających za znaczne wpływy w podatku od gier.

W roku 2011 można już było dostrzec niekorzystny podatkowy efekt zmian systemowych wprowadzonych ustawą o grach hazardowych. Wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 477 mln zł i w stosunku do roku poprzedniego były niższe o 9,1%, pomimo wzrostu o 9,3% dochodów podatkowych ogółem. Spadek dochodów z podatku od gier był wynikiem wygaszania segmentu gier na automatach⁴⁰.

W 2012 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 442 mln zł i w stosunku do roku poprzedniego były niższe o 2,4%, pomimo wzrostu dochodów podatkowych ogółem o 2,1%. Spadek dochodów z podatku od gier wynikał z wygaszania segmentu gier na automatach⁴¹.

W roku 2013 r. wystąpił dalszy niekorzystny efekt podatkowy zmian systemowych wprowadzonych ustawą o grach hazardowych. Wpływy z podatku

³⁸ Informacja o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych w 2009 roku...

³⁹ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2010 roku, Warszawa 2011, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.07.2021).

⁴⁰ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2011 roku, Warszawa 2012, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴¹ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2012 roku, Warszawa 2013, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

od gier wyniosły 1 mld 304 mln zł i w stosunku do roku poprzedniego były niższe o 9,6%, pomimo wzrostu dochodów podatkowych ogółem o 2,7%. Przyczyną spadku dochodów z podatku od gier było wygaszanie segmentu gier na automatach⁴².

W roku 2014 r. wpływy z podatku od gier osiągnęły najniższy od chwili wprowadzenia ustawy o grach hazardowych poziom 1 mld 235 mln zł. Wpływy te spadły o 5,3%, przy wzroście dochodów podatkowych ogółem o 5,4%. Przyczyną spadku dochodów z podatku od gier było wygaszanie segmentu gier na automatach i znaczny wzrost szarej strefy w obszarze działalności hazardowej⁴³.

W roku 2015 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 337 mln zł, co oznacza wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 8,3%, przy wzroście wpływów podatkowych ogółem o 1,9%. Pomimo wzrostu dochodów z podatku od gier jego wysokość kształtowała się na bardzo niskim poziomie. Przyczyną tego ostatniego było wygaszenie segmentu gier na automatach i znaczny udział nielegalnego rynku gier na automatach⁴⁴.

W roku 2016 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 407 mln zł, co stanowi wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 5,2% i pozostaje na tym samym poziomie co wpływy podatkowe ogółem. Wysokość wpływów z podatku od gier kształtowała się na niskim poziomie ze względu na delegalizację segmentu gier na automatach i znaczny udział szarej strefy⁴⁵.

W roku 2017 r. wpływy z podatku od gier wyniosły 1 mld 640 mln zł, co stanowi wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 16,6%, przy wzroście dochodów podatkowych ogółem o 15,4%. Wzrost wpływów z podatku od gier jest wynikiem zmian systemowych wprowadzonych nowelizacją ustawy o grach hazardowych z dnia 15 grudnia 2016 r., która weszła w życie 1 kwietnia 2017 r. Celem tej nowelizacji było zmniejszenie udziału szarej strefy w segmencie gier na automatach oraz w sieci Internet⁴⁶. W praktyce nowelizacja ta znacznie ograniczyła udział szarej strefy w segmencie zakładów wzajemnych

⁴² Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2013 roku, Warszawa 2014, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴³ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2014 roku, Warszawa 2015, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴⁴ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2015 roku, Warszawa 2016, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴⁵ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2016 roku, Warszawa 2017, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴⁶ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795/VIII kadencja.

w sieci Internet. Jednocześnie utrzymał się niekorzystny podatkowy efekt delegalizacji segmentu gier na automatach⁴⁷.

W roku 2018 r. wpływ z podatku od gier wyniosły 1 mld 902 mln zł, co stanowi wzrost o 16,0% w stosunku do roku poprzedniego, przy wzroście dochodów podatkowych ogółem o 10,8%. Głównym czynnikiem wzrostu wpływów z podatku od gier było ograniczenie szarej strefy w segmencie zakładów wzajemnych w sieci Internet. W dalszym ciągu utrzymał się niekorzystny podatkowy efekt likwidacji segmentu gier na automatach, czego nie zmieniło „pilotażowe” uruchomienie przez podmiot realizujący monopol państwa (Totalizator Sportowy Sp. z o.o.) salonów gier na automatach⁴⁸.

W roku 2019 dochody z tytułu podatku od gier wyniosły 2 mld 336,6 mln zł, co oznacza wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 434,7 mln zł (nominalnie o 22,9%, realnie o 20,1%)⁴⁹. Głównym czynnikiem wzrostu podatku od gier były zmiany systemowe wprowadzone nowelizacją ustawy o grach hazardowych z 15 grudnia 2016 r. Udział szarej strefy w grach świadczonych przez Internet został ograniczony do 18,5%⁵⁰ i dzięki temu w roku 2019 osiągnięto dalszy pozytywny skutek w postaci przyrostu podatku z zakładów wzajemnych o 201 mln zł. W segmencie salonów gier na automatach odnotowano wzrost podatku od gier o 14,9 mln zł⁵¹, co nie zmienia faktu, że wpływy podatku od gier z segmentu salonów gier na automatach prowadzonych przez monopolistę kształtowały się na bardzo niskim poziomie.

W celu ustalenia rozmiaru ubytku dochodów z podatku od gier związanych z wprowadzeniem ustawy o grach hazardowych konieczna jest analiza wpływów tego podatku z uwzględnieniem czynników makroekonomicznych, jak inflacja i wskaźnik konsumpcji indywidualnej. Wyliczenie oparto na następujących danych:

- dochody z podatku od gier w roku 2009 (rok bazowy) i poszczególne lata 2010–2019;

⁴⁷ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2017 roku, Warszawa 2018, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴⁸ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2018 roku, Warszawa 2019, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁴⁹ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku, Warszawa 2020, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp: 15.09.2021).

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ Informacja o realizacji ustawy o grach hazardowych w 2019 roku, Warszawa 2020, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

- wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych (CPI)⁵²;
- wskaźnik konsumpcji indywidualnej⁵³.

Opierając się na wpływach z podatku od gier w latach 2009–2019 z uwzględnieniem wskaźników CPI oraz konsumpcji indywidualnej, ubytki tego podatku wyniosły 3 mld 761,7 mln zł, z czego:

- w roku 2010 34,7 mln zł;
- w latach 2010–2011 333,9 mln zł;
- w latach 2010–2012 737,4 mln zł;
- w latach 2010–2013 1 mld 297,8 mln zł;
- w latach 2010–2014 1 mld 965,0 mln zł;
- w latach 2010–2015 2 mld 563,3 mln zł;
- w latach 2010–2016 3 mld 143,8 mln zł;
- w latach 2010–2017 3 mld 593,4 mln zł;
- w latach 2010–2018 3 mld 872,6 mln zł.

Należy podkreślić, że podane kwoty są jedynie szacunkowe i zakreslają rozmiar analizowanego zjawiska oraz jego tendencje. Wyliczone ubytki w podatku od gier nie uwzględniają tempa rozwoju (wzrostu) rynku hazardowego, dlatego należy odnosić je do dolnego przedziału szacowanych wielkości.

5. UBYTKI DOCHODÓW Z TYTUŁU OPŁAT

Opłaty związane z działalnością hazardową stanowią źródło niepodatkowych dochodów budżetu państwa. Ustawa o grach hazardowych nie spowodowała znaczących zmian w zakresie rodzaju i poziomu opłat. Opłaty te, w zależności od czynności, jakiej dotyczyły, uiszczane były na rzecz

⁵² Wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych (ang. *Consumer Price Index* – CPI) to indeks wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Stanowi najpopularniejszą na świecie miarę inflacji, która jest średnią ważoną cen towarów i usług nabywanych przez przeciętne gospodarstwo domowe. Przy obliczaniu indeksu bierze się pod uwagę tzw. statystyczny koszyk zakupów, który w Polsce ustala GUS. Wskaźnik ten kształtował się na poziomie: 2,6% dla roku 2010; 4,3% dla roku 2011; 3,7% dla roku 2012; 0,9% dla roku 2013; 0,0% dla roku 2014; –0,9% dla roku 2015; –0,6% dla roku 2016; 2,0% dla roku 2017; 1,6% dla roku 2018; 2,3% dla roku 2019. Zob. Komunikaty Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem za poszczególne lata 2010–2019, <https://www.stat.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).

⁵³ Wskaźnik konsumpcji indywidualnej kształtował się na poziomie: 2,7% dla roku 2010; 3,1% dla roku 2011; 0,7% dla roku 2012; 0,3% dla roku 2013; 2,4% dla roku 2014; 3,0% dla roku 2015; 3,9% dla roku 2016; 4,5% dla roku 2017; 4,2% dla roku 2018 i 3,8% dla roku 2019.

Ministerstwa Finansów lub na rzecz właściwych miejscowo Dyrektorów Izb Celných (od marca 2017 r. Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej). Brak dostępnych informacji o dochodach z opłat wpłacanych na rzecz organów celnych. Z tego powodu analizę ograniczono do opłat wpłacanych na rachunek Ministerstwa Finansów. Do wyliczenia ubytków związanych z wprowadzeniem ustawy o grach hazardowych przyjęto:

- wpływy z opłat wpłacanych na rachunek Ministerstwa Finansów za poszczególne lata okresu 2009–2019⁵⁴;
- przytoczone wcześniej wskaźniki CPI i konsumpcji indywidualnej za poszczególne lata okresu 2010–2019.

Uwzględniając wpływy z opłat w latach 2009–2019, z korektą o wskaźniki CPI oraz konsumpcji indywidualnej, ubytki dochodów państwa z tytułu opłat wpłacanych na rachunek Ministerstwa Finansów wyniosły 610,6 mln zł, z czego:

- za rok 2010 51,9 mln zł;
- za lata 2010–2011 107,5 mln zł;
- za lata 2010–2012 165,2 mln zł;
- za lata 2010–2013 223,5 mln zł;
- za lata 2010–2014 283,0 mln zł;
- za lata 2010–2015 343,6 mln zł;
- za lata 2010–2016 405,7 mln zł;
- za lata 2010–2017 471,1 mln zł;
- za lata 2010–2018 539,3 mln zł.

Podobnie jak w przypadku podatku od gier, przytoczone kwoty ubytków są jedynie szacunkowe i nie uwzględniają dynamiki rozwoju rynku hazardowego. Z tej przyczyny należy je odnosić do dolnego przedziału szacowanych wielkości.

6. UBYTKI Z TYTUŁU DOPŁAT

Dopłaty związane z działalnością hazardową stanowią źródło niepodatkowych dochodów budżetu państwa. Ustawa o grach hazardowych nie spowodowała zmian w zakresie rodzaju i poziomu dopłat. Do wyliczenia

⁵⁴ Wpływy z opłat wpłacanych na rachunek Ministerstwa Finansów wyniosły: 49,3 mln zł dla roku 2009; 27,1 mln zł dla roku 2010; 28,4 mln zł dla roku 2011; 34,6 mln zł dla roku 2012; 22,7 mln zł dla roku 2013; 14,2 mln zł dla roku 2014; 4,5 mln zł dla roku 2015; 16,8 mln zł dla roku 2016; 19,6 mln zł dla roku 2017; 33,4 mln zł dla roku 2018; 15,6 mln zł dla roku 2019.

ubytków dochodów państwa z tytułu dopłat związanych z wprowadzeniem ustawy o grach hazardowych przyjęto:

- wpływy z dopłat za poszczególne lata okresu 2009–2019⁵⁵;
- przytoczone wskaźniki CPI oraz konsumpcji indywidualnej za poszczególne lata okresu 2010–2019.

Korygując wpływy z dopłat o wskaźniki CPI i konsumpcji indywidualnej, ubytki dochodów wyniosły 650,5 mln zł, z czego:

- za rok 2010 163,6 mln zł;
- za lata 2010–2011 326,1 mln zł;
- za lata 2010–2012 408,3 mln zł;
- za lata 2010–2013 591,8 mln zł;
- za lata 2010–2014 723,9 mln zł;
- za lata 2010–2015 681,6 mln zł;
- za lata 2010–2016 639,1 mln zł;
- za lata 2010–2017 672,4 mln zł;
- za lata 2010–2018 662,3 mln zł.

Podobnie jak w przypadku podatku od gier i opłat, przytoczone kwoty ubytków z tytułu dopłat nie uwzględniają dynamiki rozwoju rynku hazardowego, dlatego należy je odnosić do dolnego przedziału szacowanych wartości.

7. UBYTKI DOCHODÓW W PODATKACH DOCHODOWYCH ORAZ SKŁADKACH NA UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I ZDROWOTNE

Skutkiem szarej strefy w obszarze działalności hazardowej jest nie tylko uszczuplenie danin publicznoprawnych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych (tj. podatku od gier, opłat i dopłat), lecz również dochodów państwa w podatkach dochodowych (stanowiących źródło podatkowych dochodów budżetu państwa) i państwowych funduszy celowych.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁶ przewiduje opodatkowanie wygranych z hazardu. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 tego aktu od dochodów z tytułu wygranych w grach i zakładach

⁵⁵ Wpływy z dopłat (w kwotach nominalnych) kształtowały się na następującym poziomie: 748,3 mln zł dla roku 2009; 624,4 mln zł dla roku 2010; 680,8 mln zł dla roku 2011; 794,1 mln zł dla roku 2012; 701,7 mln zł dla roku 2013; 771,1 mln zł dla roku 2014; 961,2 mln zł dla roku 2015; 986,1 mln zł dla roku 2016; 959,0 mln zł dla roku 2017; 1 mld 45,7 mln zł dla roku 2018 i 1 mld 93,1 mln zł dla roku 2019.

⁵⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128.

wzajemnych uzyskanych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% wygranej lub nagrody. Podmiotem zobowiązanym do pobrania podatku jest zarządzający gry hazardowe lub zakłady wzajemne. Na podstawie art. 41 ust. 4 omawianej ustawy pobór podatku dokonuje się przed wypłaceniem graczowi wygranej. W przypadku gdy jednorazowa wygrana z gier hazardowych nie przekracza 2280 zł, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 6a przywołanego aktu, objęta jest zwolnieniem podatkowym⁵⁷. Odnośnie do gier hazardowych organizowanych w sposób nielegalny zastosowanie znajdują regulacje cywilnoprawne. Na podstawie art. 58 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁵⁸ nieważne z mocy prawa są umowy w zakresie gier i zakładów zakazanych przez obowiązujące ustawy, umowy mające na celu obejście ustawy oraz umowy sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. Na podstawie art. 413 § 2 Kodeksu cywilnego roszczeń z gry lub zakładu można dochodzić tylko wtedy, gdy gra lub zakład były prowadzone na podstawie zezwolenia właściwego organu państwa⁵⁹. W konsekwencji dochody z nielegalnych gier hazardowych nie podlegają opodatkowaniu żadnym podatkiem. Inaczej mówiąc, w podatku dochodowym od osób fizycznych szara strefa skutkuje uszczupleniem tego podatku z tytułu niezgłoszonych do opodatkowania dochodów graczy od wygranych wyższych niż 2280 zł, a także dochodów uzyskanych przez nielegalnych operatorów z tytułu organizacji gier i zakładów. W przypadku gdy organizatorem gier jest podmiot prawny (spółka prawa handlowego), uszczuplony zostaje podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu dochodów uzyskanych przez ten podmiot.

Istotnym dla dochodów państwa efektem wprowadzenia ustawy o grach hazardowych była likwidacja segmentu gier na automatach. Obsługą punktów oferujących tego typu gry legalnie trudniło się ok. 100 tys. osób⁶⁰, a w pierwszym miesiącu po wejściu w życie ustawy o grach hazardowych połowa tych osób straciła pracę⁶¹. Podmioty zatrudniające takich pracowników przestały odprowadzać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych

⁵⁷ A. Słysz, *Opodatkowanie podatkiem od gier bukmacherstwa – rozważania na temat podatku, podatnika, stawki i wpływu podatku na stosunek wplaty do wygranej*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2014, z. 1.

⁵⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740.

⁵⁹ L. Wilk, *Hazard...*, s. 141.

⁶⁰ *Ustawa przemebluje polski rynek gier...*

⁶¹ *Ibidem*.

z tytułu ich wynagrodzeń, a także składki na ich ubezpieczenia społeczne i zdrowotne. Te ostatnie stanowią źródło dochodów państwowych funduszy celowych, wpłacanych na rachunek Zakładu Ubezpieczeń Społecznych⁶².

Ze względu na brak dostępnych informacji wyliczenie uszczupień dochodów państwa i państwowych funduszy celowych w zakresie, o jakim mowa w niniejszym punkcie, nie jest możliwe, jednakże zasady logiki wskazują, że ubytki te były znaczne.

8. WNIOSKI

Przeprowadzone rozważania pozwalają sformułować następujące wnioski.

Celem wprowadzenia ustawy o grach hazardowych nie był interes finansowy państwa, ale ochrona społeczeństwa przed negatywnymi skutkami hazardu.

Wprowadzone tym aktem rozwiązania, w szczególności delegalizacja wiodącego na rynku hazardowym segmentu gier na automatach, zwiększenie opodatkowania podatkiem od gier, zwiększenie wymogów administracyjnych związanych z rozpoczęciem działalności hazardowej, stanowiły podatny grunt do powstania i utrwalenia znacznych rozmiarów szarej strefy w obszarze działalności hazardowej.

Restrykcyjne rozwiązania w obszarze działalności hazardowej, w powiązaniu ze znacznym udziałem szarej strefy, w latach 2010–2019 przyczyniły się do ubytków:

- podatkowych dochodów budżetowych w podatku od gier w wysokości 3 mld 761,7 mln zł;
- niepodatkowych dochodów budżetu państwa z tytułu opłat podlegających wpłacie na rachunek Ministerstwa Finansów w wysokości 610,6 mln zł;

⁶² Zakład Ubezpieczeń Społecznych, na mocy Ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 423), jest dysponentem Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, w ramach którego wyodrębnione są cztery fundusze: emerytalny, rentowy, chorobowy i wypadkowy. Każdy z nich odpowiada poszczególnym rodzajom ubezpieczenia. Z kolei obowiązkowa składka na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1285), podlega wpłacie na rachunek Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Środki te przekazywane są do ich dysponenta, którym jest Minister Zdrowia.

- niepodatkowych dochodów budżetu państwa z tytułu dopłat w wysokości 650,5 mln zł,
- z tym zastrzeżeniem, że wskazane kwoty należy odnosić do dolnego przedziału szacowanych wielkości.

Z dużym prawdopodobieństwem można mówić o istotnych ubytkach dochodów państwa: z tytułu opłat podlegających wpłacie na rachunek izb celnych (od marca 2017 r. izb administracji skarbowych); w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wygranych w grze, osiągniętych z działalności w szarej strefie dochodów operatorów oraz z wynagrodzeń osób obsługujących działające w szarej strefie lokale; w podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu osiągniętych z działalności w szarej strefie dochodów operatorów; a także państwowych funduszy celowych (emerytalnego, rentowego, zdrowotnego) z tytułu wynagrodzeń osób obsługujących lokale działające w szarej strefie, których wyliczenie nie jest możliwe ze względu na brak informacji.

Znaczny rozmiar szarej strefy w obszarze działalności hazardowej uzasadnia stanowisko, że ubytki dochodów państwa związane z wprowadzeniem ustawy o grach hazardowych są ogromne.

To ostatnie rodzi konieczność podjęcia działań w kierunku uwzględnienia interesu finansowego państwa w ustawie regulującej zasady urządzania i warunki prowadzenia działalności hazardowej, a także jej opodatkowania. W tym celu pożądane jest wprowadzenie rozwiązań systemowych ograniczających szarą strefę poprzez stworzenie środowiska sprzyjającego prowadzeniu legalnej działalności gospodarczej w wyniku:

- poszerzenia prywatnym operatorom dozwolonego zakresu świadczenia usług hazardowych, zwłaszcza w segmencie gier na automatach;
- ograniczenia wymogów administracyjnych związanych z rozpoczęciem działalności hazardowej;
- dostosowania obciążeń publicznoprawnych usług hazardowych (na podstawie przeprowadzonych w tym zakresie analiz) do poziomu akceptowalnego przez graczy i stanowiącego faktyczną konkurencję w stosunku do tego typu usług świadczonych w warunkach szarej strefy.

Na koniec należy podkreślić, że wszelkie inicjatywy zmierzające do zwiększenia dochodów państwa, w obliczu ponoszenia przez państwo dodatkowych wydatków związanych z pandemią koronawirusa i koniecznością zwalczania jej skutków, nabierają szczególnie istotnego wymiaru.

UWAGA: poglądy wyrażone w artykule są poglądami autora, nie jego pracodawcy.

BIBLIOGRAFIA

- Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku, Warszawa 2020, <http://www.nik.gov.pl/> (dostęp: 15.09.2021).
- Czyżak M., *Odpowiedzialność za nielegalne zarządzanie gier hazardowych w polskim systemie prawnym*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 2009, nr 2.
- Czyżak M., *Prowadzenie gier hazardowych w Internecie w świetle polskiego prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 651.
- Duda-Hyz M., *Funkcja stymulacyjna podatku od gier w ujęciu teoretycznym oraz w założeniach polskiego prawodawcy*, „Krytyka Prawa” 2018, t. 10, nr 2, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.216>
- Duda-Hyz M., *Loterie jako instrumenty pozyskiwania dochodów państwa w polskim prawie skarbowym w latach 1768–1871*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2017, t. 69, z. 2, <https://doi.org/10.14746/cph.2017.2.5>
- Fisher S.E., *Measuring pathological gambling in children: The case of fruit machines in the U.K.*, „Journal of Gambling Studies” 1992, nr 8, <https://doi.org/10.1007/BF01014653>
- Frąckowiak K., *Nielegalny e-hazard. Studium prawnokarne i kryminologiczne*, Olsztyn 2019.
- Griffiths M.D., *Fruit machine gambling: The importance of structural characteristics*, „Journal of Gambling Studies” 1993, nr 9, <https://doi.org/10.1007/BF01014863>
- Informacja o realizacji ustawy o grach i zakładach wzajemnych za 2009 rok, Warszawa 2020, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).
- Informacje o realizacji ustawy o grach hazardowych za poszczególne lata 2010–2019, <https://www.podatki.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).
- Komunikaty Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem za poszczególne lata 2010–2018, <https://www.stat.gov.pl> (dostęp: 15.09.2021).
- Langier P., *Setki milionów złotych nie dla Polski. Nie chcemy ich*, <https://sport.onet.pl/inne-sporty/ustawa-hazardowa-w-polsce-ocena/38wedk5> (dostęp: 15.09.2021).
- Pużyński S., Wciorka J., *Klasyfikacja zaburzeń psychicznych i zaburzeń zachowania w ICD-10. Opisy kliniczne i wskazówki diagnostyczne*, Kraków 2007.
- Raport z projektu badawczego CBOS „Oszacowanie rozpowszechnienia oraz identyfikacja czynników ryzyka i czynników chroniących hazardu i innych uzależnień behawioralnych – edycja 2018/2019”*, <https://www.prawo.pl/zdrowie/od-czego-uzalezniensa-polacy-wyniki-raportu-cbos-z-2019-r,495779.html> (dostęp: 30.09.2021).
- Research and Markets, *Worldwide Gambling Market – By Types (Digital, Offline), By Product (Casino, Lotteries, Poker, Betting), By Regions – Drivers, Opportunities, Trends, and Forecasts 2016–2022*, <https://www.researchandmarkets.com/research/world-wide> (dostęp: 15.06.2021).
- Rose I.N., Owens M.D., *Internet Gaming Law*, New York 2009.
- Skowronek G., *Prawne aspekty hazardu*, Wrocław 2012.
- Słysz A., *Opodatkowanie podatkiem od gier bukmacherstwa – rozważania na temat podatku, podatnika, stawki i wpływu podatku na stosunek wpłaty do wygranej*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2014, z. 1.
- Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata 2009–2018, <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp: 15.07.2021).

Śmiałek P., *Hazardowa działalność gospodarcza w Polsce na tle stanowionego prawa*, „Studenckie Zeszyty Naukowe” 2018, t. 21, nr 36, <https://doi.org/10.17951/szn.2018.21.36.93>

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o grach hazardowych, druk sejmowy nr 2481/VI kadencja.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3860/VI kadencja.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 795/VIII kadencja.

Wilk L., *Hazard. Studium kryminologiczne i prawne*, Warszawa 2012.

Wilk L., *Systemowa lokalizacja przepisów karnych dotyczących hazardu*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 10.

Wypowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jacka Kapicy na posiedzeniu podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw w dniu 15 marca 2011 r., zapis dźwiękowy, Archiwum Sejmu.

THE GAMBLING ACT CAUSES LOSSES IN THE STATE'S INCOME IN 2010–2019

Summary. The gambling industry is highly profitable and generates numerous jobs, and therefore contributes to the state budget and state special funds. Following the introduction of the Gambling Act, the state's income from gambling significantly decreased. The purpose of this article is to present the categories of state income related to the gambling industry, as well as the causes and size of the loss of these income. Nobody has undertaken a similar task so far, hence the article may contribute to filling the gap in this area of financial law.

Keywords: gambling law, budget revenues, state earmarked funds, loss of income