

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Bogumił Brzeziński
**Założenia aksjologiczne i podstawy organizacji
systemu sygnalizacji w prawie podatkowym**

Andrzej Gomułowicz
Rysa na obliczu Temidy

Ireneusz Nowak
**Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji
dochodów budżetowych – zarys problematyki**

Konrad Suchojad
**Formy konwersji długu na kapitał w zamian
za wkład niepieniężny w świetle prawa podatkowego
– analiza podobieństw i różnic**

Mikołaj Kondej
**Relacje pomiędzy kryterium intertemporalnym
i kryteriami merytorycznymi stosowania klauzuli
przeciwko unikaniu opodatkowania. Glosa do wyroku
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie
z dnia 20 września 2021 r., sygn. III SA/Wa 584/21**

Bogumił Brzeziński
**Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego w Gliwicach
z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 539/20**



KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
2/2022





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2022

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Monika Poradecka – Redaktor językowy
(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylvia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

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

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10633.22.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 6,5; ark. druk. 7,375

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 Założenia aksjologiczne i podstawy organizacji systemu sygnalizacji w prawie podatkowym	9
Andrzej Gomułowicz Rysa na obliczu Temidy	29
Ireneusz Nowak Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki	39
Konrad Suchojad Formy konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny w świetle prawa podatkowego – analiza podobieństw i różnic	65
Mikołaj Kondej Relacje pomiędzy kryterium intertemporalnym i kryteriami merytorycznymi stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 września 2021 r., sygn. III SA/Wa 584/21	89
Bogumił Brzeziński Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 539/20	109



Bogumił Brzeziński* 

ZAŁOŻENIA AKSJOLOGICZNE I PODSTAWY ORGANIZACJI SYSTEMU SYGNALIZACJI W PRAWIE PODATKOWYM

Streszczenie: Ścisłe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, a zwłaszcza terminowe płacenie podatków, jest wyrazem efektywności systemu podatkowego. Ze względu na różne czynniki poziom efektywności systemów podatkowych w poszczególnych krajach jest niejednorodny. Podwyższanie tego poziomu to jedna z podstawowych dyrektyw polityki podatkowej. Służą temu różne praktyki oraz procedury organizacyjne, prawne i z zakresu psychologii społecznej. Przedmiotem artykułu jest praktyka korzystania z informacji pozyskiwanych przez administrację podatkową od sygnalistów podatkowych (w szczególności rozwinięta w Stanach Zjednoczonych) i jej ramy prawne. Omówiono także ogólne, strategiczne kwestie instytucjonalizacji praktyki korzystania z sygnalistów podatkowych.

Słowa kluczowe: system podatkowy, prawo podatkowe, sygnaliści podatkowi

I

Powszechne wykonywanie obowiązków podatkowych, a zwłaszcza terminowa zapłata podatków, jest wyrazem efektywności systemu podatkowego. Różne czynniki powodują, że poziom efektywności systemów podatkowych

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



Data wpływu: 19.01.2022. Data akceptacji: 28.02.2022.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

w poszczególnych krajach jest niejednolity. Podwyższanie tego poziomu jest jedną z podstawowych dyrektyw polityki podatkowej. Służą temu rozmaite zabiegi organizacyjne, prawne i z zakresu psychologii społecznej.

Zabiegi organizacyjne to przede wszystkim wprowadzanie mechanizmów ułatwiających obliczanie podatków oraz ich zapłatę, ale także mechanizmów umożliwiających skuteczny monitoring zachowań podatnika w kontekście prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych. Rosnący poziom informatyzacji systemu podatkowego odgrywa tutaj ogromną rolę.

Zabiegi prawne to budowa skutecznych instrumentów prawnych działania administracji podatkowej. Chodzi tu zarówno o instrumenty wspomnianego wyżej monitoringu, jak i zapobiegania nierekomendowanym zachowaniom podatników, a ostatecznie o instrumenty represji podatkowej, a nawet karnej.

Zabiegi psychospołeczne polegać mogą na tworzeniu sprzyjającej atmosfery wokół problematyki płacenia podatków i na poprawie społecznego wizerunku administracji podatkowej.

Kryzysy finansowe i gospodarcze (a zapewne i zdrowotne) tworzą atmosferę społecznego nacisku na powszechność opodatkowania, a zwłaszcza sprzeciw wobec uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania czy nawet tzw. agresywnego planowania podatkowego. Niekiedy społeczne oburzenie sięga poziomu społecznej niewiedzy o złożonych mechanizmach opodatkowania, międzynarodowych zobowiązaniach wynikających z zawartych umów w sprawie unikania opodatkowania czy wreszcie o tym, że obca inwestycja podmiotu niepłacącego z jakichś powodów podatków w kraju może przynieść temu krajowi znacznie więcej korzyści niż niezapłacone, także z jakichś powodów, podatki.

Odpowiedzią na społeczne nastroje, częstokroć sztucznie podsycane z przyczyn politycznych – formułowaną zresztą bez większej przykrości ze strony władz publicznych – jest rosnący rygoryzm prawa podatkowego, wyrażający się z jednej strony podwyższonym poziomem formalizmu stosunków podatkowoprawnych, a z drugiej rosnącą represyjnością systemu – i to zarówno na płaszczyźnie podatkowoprawnej, jak i karnoprawnej¹. Dochodzi tutaj do rzeczy tak kuriozalnych, wręcz nonsensownych z punktu widzenia racjonalnej polityki karnej, jak obowiązujące w Polsce zagrożenie karą 25 lat pozbawienia wolności za przestępstwa podatkowe. Przykład Chin, gdzie za to samo grozi kara śmierci, wykonywana publicznie (przynajmniej

¹ B. Brzeziński, A. Franczak, *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych na przykładzie rozwiązań amerykańskich*, [w:] *Ochrona sygnalistów (osób zgłaszających nieprawidłowości)*, red. B. Baran, M. Ożóg, Warszawa 2021, s. 185.

w przeszłości) na stadionie sportowym, nie wydaje się mimo wszystko dostatecznym usprawiedliwieniem dla przepisów przyjętych w prawie polskim.

To przyzwolenie społeczne znajduje także wyraz w działaniach organizacyjnych, które jak dotąd budziły moralne wątpliwości, takich jak prowokacja (np. tzw. zakup kontrolowany) czy też system donosicielstwa podatkowego.

Donosicielstwo podatkowe znane było już w starożytności. Na przestrzeni wieków cieszyło się ono bardziej lub mniej skrywaną aprobatą władzy publicznej. Do rzadkości należały przypadki oficjalnie wyrażanej z jej strony dezaprobaty: za taki można uznać edykt cesarza Konstantyna z 313 r. n.e., zakazujący wypłacania nagród donosicielom podatkowym².

Zasadnicza zmiana w tym zakresie, polegająca na wyraźnym wsparciu donosicieli podatkowych, nastąpiła na przełomie XX i XXI w.³ Upadły wówczas moralne skrupuły wobec donosicielstwa i uzyskało ono wyraźne wsparcie ze strony władzy publicznej. To wsparcie przybiera wyraz instytucjonalny – administracja podatkowa nie tylko przyjmuje informacje o nieprawidłowościach w działaniu podatnika od osób, które powzięły o tym wiedzę i są skłonne podzielić się nią z administracją podatkową, ale także przygotowuje się organizacyjnie i prawnie do „obsługi” zarówno osobowego źródła informacji, jak i pozyskanych od niego informacji.

Zmiana klimatu społecznego wobec donosicielstwa (nie tylko podatkowego) znajduje swoje odzwierciedlenie także w sferze języka: terminy z negatywną konotacją etyczną, takie jak „donosiciel”, „denuncjator” czy „delator”, zastępowane są terminami aksjologicznie neutralnymi. W języku angielskim popularność zyskuje termin *whistleblower*, co można tłumaczyć jako „ostrzegacz”, „demaskator”, „informatorek” czy – znacznie częściej stosowany – „sygnalista”. W dalszej części artykułu posługuję się tym ostatnim terminem. Anglosaskie słowniki definiują sygnalistę jako osobę, która informuje kogoś innego lub podaje do wiadomości publicznej dotąd nieznaną informację w związku z korupcją lub wykroczeniem. Termin „sygnalista” (*whistleblower*) ma swoje źródło w praktyce angielskich policjantów, znanych jako *bobbies*, którzy w swoim czasie nie byli uzbrojeni, ale kiedy

² Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 34.

³ O socjologicznych korzeniach zjawiska sygnalizacji i podobnych zachowań społecznych w kontekście historycznym zob. B. Bjørkelo, O. Madsen, *Whistleblowing and neoliberalism: Political resistance in late capitalist economy*, „Psychology & Society” 2013, vol. 5, s. 28–40.

zauważyli popełnienie przestępstwa, dmuchali w gwizdek, ostrzegając o zagrożeniu innych policjantów i ludzi będących w zasięgu jego dźwięku⁴.

W piśmiennictwie wskazuje się rozmaite funkcje, jakie pełni – przynajmniej potencjalnie – sygnalizacja. Ma ona promować przejrzystość relacji społecznych, uczciwość i demokrację. Ma też zapobiegać działaniom szkodliwym dla budżetu, zwłaszcza uchylaniu się od opodatkowania, a nawet praniu brudnych pieniędzy⁵. Inną kwestią – wymagającą, jak się wydaje, badań empirycznych – jest to, czy te funkcje są rzeczywiście realizowane.

Jeśli przyjąć – a co do tego w dyskursie publicznym nie ma współcześnie raczej wątpliwości – że sygnalizacja dopuszczalna jest także w sferze opodatkowania, to pojawiają się tutaj specyficzne problemy, domagające się analizy, a w dalszej perspektywie także rozwiązania. Pierwszym problemem jest strategiczna kwestia reżimu ochrony sygnalistów, sprowadzająca się do pytania, czy właściwy i wystarczający jest reżim ogólny, stosowany dla sygnalizacji także w innych dziedzinach życia społecznego (ochrona zdrowia, przetargi publiczne czy prawa pracownicze), czy też bardziej zasadne jest tworzenie odrębnego reżimu prawnego ochrony sygnalistów podatkowych.

Zarówno rozważania w piśmiennictwie, jak i rozwiązania systemowe zdążają ku temu drugiemu sposobowi regulacji prawnej. Tłumaczy się to z jednej strony pewną odrębnością i cechami specyficznymi prawa podatkowego (wielokrotnie powtarzana w piśmiennictwie amerykańskim fraza *tax law is different*), a z drugiej tym, że rozwiązania prawne dotyczące sygnalistów podatkowych wymagają względnie rozbudowanych regulacji dotyczących pieniężnych gratyfikacji dla sygnalistów, co w wypadku sygnalizacji dotyczących innych sfer życia społecznego nie wchodzi raczej w grę.

Stworzenie odrębnego systemu prawnego sygnalizacji podatkowej wiąże się także z trudnością oceny przez sygnalistę sytuacji prawnej adekwatnej do stanu faktycznego, uznanego przez niego za niewłaściwy. Stąd np. postulaty ochrony sygnalisty także w tym przypadku, gdy podaje on jedynie fakty, bez ich kwalifikacji prawnej albo też błędnie interpretując prawo. Pojawia się tutaj zwiększone ryzyko, że akty sygnalizacji będą mieć miejsce w odniesieniu do sytuacji, w których zachowanie podatnika nie narusza prawa podatkowego. Sygnaliści mogą kierować się względami moralnymi czy też etycznymi, które w prawie podatkowym nie mają bezpośrednio zakorzenienia. Taka sygnalizacja nie wywierałaby oczywiście skutku

⁴ Zob. R. West, J. Skarbnik, F. Brunetti, *A Primer for Tax Whistleblowers*, „Taxes – The Tax Magazine” 2012, no. 4, s. 27.

⁵ A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters – Not Public Enemies*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 424.

podatkowego, ale pojawiałyby się groźba wyrządzenia szkody w wizerunku podatnika (a tym samym odpowiedzialności sygnalisty) oraz powstawałby problem zasadności ochrony sygnalisty w takich sytuacjach.

Drugim strategicznym problemem, jaki się tutaj rysuje, jest kwestia zakresu instytucjonalizacji działalności sygnalistów. W odniesieniu do sfery podatkowej instytucjonalizacja sygnalizacji w wyżej przyjętym rozumieniu ma miejsce na trzech płaszczyznach.

Pierwsza, częstokroć uznawana za najważniejszą, to płaszczyzna ochrony prawnej sygnalistów. Ta ochrona może realizować się w ramach reżimu ogólnego, właściwego dla wielu sfer społecznego zagrożenia (korupcja, terroryzm, ochrona środowiska etc.), ale może też być zorganizowana w sposób odrębny dla spraw podatkowych. Wątek ochrony sygnalisty pojawia się tu też w kontekście ewentualnego niedotrzymania przez administrację podatkową warunków, na jakich sygnalizacja została złożona (np. warunku anonimowości sygnalisty wobec osób trzecich).

Druga płaszczyzna to zasady wynagradzania sygnalistów podatkowych. W szerszym ujęciu obejmuje to także zasady rozstrzygania sporów między sygnalistami a państwem o zasadność przyznania czy też wysokość wynagrodzenia za złożenie sygnalizacji. Tutaj dosyć nieoczekiwanie pojawia się wątek ochrony sygnalisty przed zaniżaniem czy też nieuzasadnioną odmową ze strony administracji podatkowej wypłacenia należnej mu gratyfikacji pieniężnej.

Trzecia płaszczyzna to obszar przedsięwzięć natury organizacyjnej, podejmowanych przez państwo w celu stymulacji ruchu sygnalistów. Można tutaj wskazać tworzenie: programów wspierania sygnalistów, procedur zgłaszania sygnałów o nieprawidłowościach, formularzy zgłoszeń sygnalizacyjnych i zasad postępowania z nimi przez administrację podatkową, a nawet sposobu postępowania w sytuacjach sporu dotyczącego istotności zgłoszenia sygnalizacyjnego. Tworzone są nawet specjalne instytucje w ramach struktur aparatu podatkowego dla „obsługi” sygnalistów i materiału, który oni dostarczają.

II

W państwach zachodnich najbardziej dojrzałe rozwiązania prawne z zakresu wszystkich trzech płaszczyzn mają Stany Zjednoczone. Pierwsze regulacje prawne dotyczące sygnalistów podatkowych (a ściślej – tworzące możliwość ich wynagradzania) pojawiły się w tym kraju już w 1867 r.⁶

⁶ Zob. R. West, J. Skarbnik, F. Brunetti, *A Primer...*, s. 27.

Trzeba przy tym podkreślić, że co prawda obecne rozwiązania prawne obowiązują w Stanach Zjednoczonych od 2019 r., ale kraj ten ma wieloletnie doświadczenie z programami wspierania sygnalistów podatkowych⁷. Rezultaty tych programów poddawane były wnikliwej analizie zarówno przez Federalną Służbę Podatkową (IRS), jak i przez autorów zainteresowanych tym zagadnieniem. Obecnie obowiązujący system jest więc „sumą” względnie bogatych doświadczeń zgromadzonych w poprzednich dziesięcioleciach. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest sporej objętości literatura poświęcona organizacji i funkcjonowaniu sygnalizacji w tym kraju⁸. W Stanach Zjednoczonych zaczątki ochrony prawnej sygnalistów pojawiły się w latach sześćdziesiątych XX w.⁹ Inne państwa również mają systemy wspierania sygnalistów – z zasady mniej rozwinięte i dysponujące mniej kompleksowymi rozwiązaniami prawnymi w tym zakresie.

Współcześnie status prawny sygnalistów podatkowych ukształtował Taxpayer First Act (TFA) z 1 lipca 2019 r.¹⁰ Postanowienia tej ustawy włączone zostały do Internal Revenue Code (Federalnego Kodeksu Podatkowego). Przepisy TFA, zabezpieczające sygnalistów podatkowych, wzorowane są na przepisach dotyczących ochrony sygnalistów zawartych w ustawach Sarbanes-Oxley Act i False Claims Act. Te przepisy warto w sposób skrótowy przybliżyć, gdyż stanowią najbardziej kompleksowy i „dopracowany” system sygnalizacji w sprawach podatkowych na świecie.

Paragraf 7623(a) Internal Revenue Code stanowi, że Federalna Służba Podatkowa jest zobowiązana do gratyfikacji sygnalistów podatkowych w kwotach nie niższych niż 15% i nie wyższych niż 30% wpływów ze zgromadzonych w wyniku ich sygnalizacji środków pochodzących z oszustw podatkowych. Kwota ta ma charakter dyskrecjonalny, a decyzja w tym zakresie nie podlega weryfikacji w drodze sądowej. Górny limit nagród

⁷ Stan spraw w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej referuję dalej za: B. Brzeziński, A. Franczak, *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych...*, s. 187 i nast.

⁸ Zob. np. E. Morse, *Whistleblowers and Tax Enforcement: Using Inside Information to Close the „Tax Gap”*, „Akron Law Journal” 2009, vol. 24, no. 1, s. 1 i nast.; K. Davis-Nowemack, S. Webber, *Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds*, „Virginia Tax Review” 2012, vol. 32, s. 77 i nast., <https://doi.org/10.2139/ssrn.1967699>; J. Coder, *Clash for Cash: The Conflict over Tax Whistleblower Contracts*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59, s. 409 i nast.

⁹ A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 422.

¹⁰ Podobne akty wydają także legislatury stanowe – zob. W. Comiskey, *New York’s Voluntary Disclosure and Compliance Program Strikes Gold*, „State Tax Notes” 2009, vol. 28, no. 9, s. 669.

wynosi obecnie 10 mln USD (wcześniej limit nie występował¹¹), a przychód z tego tytułu podlega opodatkowaniu federalnym podatkiem dochodowym.

Taxpayer First Act określa warunki przyznawania gratyfikacji sygnalistom. Są to (kumulatywnie): dostarczenie wskazówek, na podstawie których IRS podjęła działania w zamiarze restytucji niezapłaconych podatków; niezapłacona kwota podatku (razem z „pochodnymi”, takimi jak odsetki za zwłokę, nałożone kary pieniężne etc.), przekraczająca 2 mln USD (a wypadku gdy podatnik jest osobą fizyczną – przychód przekraczający 200 tys. USD w co najmniej jednym z lat podatkowych) i wreszcie niezapłacone podatki wraz z „pochodnymi”, które zostały efektywnie odzyskane przez IRS.

Możliwa jest odmowa wypłaty wynagrodzenia w sytuacji, gdy informatorem jest osoba, która zaplanowała bądź nawet zainicjowała działania (podżeganie, współsprawstwo, prowokacja etc.) powodujące wcześniejszą utratę dochodów podatkowych, a także w wypadku, gdy donos oparty był na materiałach publicznie dostępnych (proces sądowy, media, audyt etc.).

Ochrona prawna amerykańskich sygnalistów podatkowych jest względnie szeroka – dotyczy ona nie tylko złożenia informacji do IRS, ale także działań ujawniających nieprawidłowości podejmowanych przez nich w ramach instytucji czy firmy, w której pracują. Taxpayer First Act wymienia rodzaje działań sygnalistów podlegające ochronie. Mogą one polegać na:

- 1) przekazywaniu organowi nadzorcemu (administracji podatkowej, prokuraturze, nadzorowi finansowemu etc.) informacji dotyczących niezapłaconego podatku lub wszelkich innych działań, które pracownik może w uzasadniony sposób uznać za naruszenie przepisów dotyczących opodatkowania dochodów lub jakichkolwiek przepisów prawa federalnego dotyczących zwalczania oszustw podatkowych;
- 2) udziale w wewnętrznym (tj. toczącym się wewnątrz firmy) dochodzeniu w sprawie oszustw podatkowych lub innych naruszeń przepisów dotyczących opodatkowania dochodów;
- 3) zgłaszaniu oszustw podatkowych lub innych naruszeń wewnętrznych przepisów dotyczących opodatkowania dochodów organom administracji podatkowej;

¹¹ W literaturze szeroko omawiany jest przypadek B. Birkenfelda, byłego pracownika szwajcarskiego Banku USB, który we wrześniu 2012 r. otrzymał czek na kwotę 104 mln dolarów za przekazanie IRS informacji o pomocy udzielanej amerykańskim klientom banku przez tenże bank, mającej na celu ukrywanie dochodów w rajach podatkowych. Zob. np. D. Ventry Jr., *Not Just Whistling Dixie: The Case for Tax Whistleblowers in the States*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59, s. 425.

- 4) uczestniczeniu w jakiegokolwiek czynności administracyjnej lub sądowej podjętej przez IRS, dotyczącej domniemanego niezapłacenia podatku lub jakiegokolwiek naruszenia przepisów dotyczących opodatkowania dochodów, lub jakiegokolwiek przepisu prawa federalnego dotyczącego oszustw podatkowych.

Ochrona informatorów w świetle przepisów nie ogranicza się do ujawnienia faktycznych oszustw podatkowych. Chroniony jest także sygnalista podejmujący działania w sprawie, w której ostatecznie nie stwierdzono żadnych uchybień podatnika. Sygnalista musi jednak wykazać, że miał obiektywnie uzasadnione przekonanie, iż ujawnione zachowanie stanowiło naruszenie federalnych przepisów podatkowych lub innych federalnych przepisów dotyczących oszustw podatkowych, które ocenia się na podstawie wiedzy dostępnej rozsądnej osobie w okolicznościach wynikających z posiadanego doświadczenia.

Chroniona prawem sygnalizacja to raportowanie przypadków komplikowania systemu rozliczeń w stosunkach gospodarczych ponad potrzebę, w celu zamaskowania dochodu podlegającego opodatkowaniu, dokonywania nieuzasadnionych odliczeń wydatków od dochodu brutto, prowadzenia podwójnej księgowości, fałszowania dokumentów mających znaczenie dla opodatkowania, odliczania wydatków osobistych od dochodu brutto pod pozorem ich użyteczności gospodarczej oraz zaniżania lub nieraportowania dochodów.

Ochrona sygnalistów to przede wszystkim seria zakazów dotyczących działań dotkliwych wobec nich, mogących być uznanymi za motywowane zemstą czy odwetem, ale co do zasady – w kontekście stosunków prawnych, jakie tworzą – niezabronionych (np. wypowiedzenie umowy o pracę).

Ustawa Taxpayer First Act wprowadziła także korzystne dla sygnalistów reguły dowodzenia w sprawach o przeciwdziałanie szykanom wobec nich. Przewiduje też wiele środków rekompensujących dolegliwości, jakie pracodawca wyrządził pracownikowi, takich jak przywrócenie osoby zwolnionej do pracy, obowiązek zapłaty podwójnego wynagrodzenia za czas zwolnienia z pracy wraz z odsetkami, a ponadto rekompensata za straty moralne (utrata prestiżu, reputacji, obniżenie samooceny, stres emocjonalny itp.) oraz zwrot opłat adwokackich, kosztów postępowania sądowego i honorariów biegłych (w sytuacji gdy powoływano ich w procesie na wniosek powoda).

Termin przedawnienia roszczenia dotyczącego usunięcia skutków działań opresyjnych czy odwetowych wobec sygnalisty wynosi 180 dni od daty

pierwszego powzięcia przez pracownika wiedzy o działaniu niepożądanym. Istnieje specjalna procedura dochodzenia roszczeń z tego tytułu, a sprawa – niezafatwiona w trybie administracyjnym – może trafić do rozpatrzenia przed ławą przysięgłych okręgowego sądu federalnego.

Obecne przepisy zapewniają sygnalistom możliwość uzyskiwania informacji o biegu sprawy zainicjowanej zgłoszeniem. Utworzono także specjalny organ do spraw sygnalizacji w ramach administracji podatkowej – IRS Whistleblowers Office.

Taxpayer First Act udoskonala również program promocji informato-
rów, upoważniając IRS do komunikowania się z nimi podczas procedowa-
nia treści ich zgłoszeń, a jednocześnie chroniąc prywatność podatników
i rozszerzając przepisy antyodwetowe na tych sygnalistów IRS, którzy ko-
rzystają z uprawnień przyznanych innymi przepisami.

III

Whistleblowing nie jest wyłącznie amerykańską specjalnością. Przykła-
dowo: w Australii pierwsze regulacje prawne dotyczące sygnalistów podat-
kowych pojawiły się w 1953 r. Reforma ich sytuacji prawnej miała miejsce
w 2019 r., a jej celem było – najogólniej – wzmocnienie pozycji prawnej
sygnalistów. W poprzedzającej zmiany dyskusji zwracano uwagę w sposób
szczególny na takie kwestie, jak rodzaje sygnalizacji zasługujące na ochro-
nę, warunki prawne otrzymania statusu sygnalisty, środki prawne ochrony
sygnalistów (w tym także środki ochrony przed roszczeniami ze strony „po-
szkodowanych” sygnalizacją firm etc.)¹².

Patrząc na regulacje prawne dotyczące sygnalistów podatkowych, a tak-
że śledząc dyskusję, która w związku z tym fenomenem toczy się w litera-
turze zagranicznej, można zidentyfikować wiele problemów, które w prak-
tyce rozwiązywane są w najrozmaitszy sposób, albo też – na razie – nie
znalazły rozwiązania. Kluczową ideą jest tutaj ochrona sygnalistów dzia-
lających w interesie publicznym, ujawniających praktyki szkodliwe dla
państwa, w szczególności wówczas, gdy powodują one znaczące ubytki
w dochodach publicznych¹³.

¹² K. Sadiq, *Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 429.

¹³ D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 427.

Z pewnością istnieje immanentna sprzeczność między podstawową ideą sygnalizacji, jaką jest działanie z pobudek obywatelskich, a powszechną praktyką finansowej gratyfikacji sygnalistów¹⁴. Może to być odbierane jako wyraz co najmniej niewiary ze strony władzy publicznej i w obywatelskość, i w szlachetne, oparte na wierze w potrzebę ochrony dobra wspólnego pobudki działania sygnalistów. Skutki finansowe tego mechanizmu są *per saldo* dodatnie (a w każdym razie nie ma wiadomości o tym, aby jakieś państwo do tego procederu dopłacało). Otwarte pozostaje natomiast pytanie o skutki działania instytucji sygnalizacji dla morale społeczeństwa i nastawień zakładających wzrost zaufania zarówno w relacjach między obywatelami z jednej strony a obywatelami i władzą publiczną z drugiej. To ostatnie ma też swoją wartość nie tylko etyczną, ale i gospodarczą¹⁵.

Jak zauważa D. Gutmann, działanie w interesie publicznym nie usprawiedliwia finansowej gratyfikacji sygnalistów, a co najwyżej pozwala oceniać tę praktykę jako moralnie wątpliwą. Można przy tym zakładać, że im bardziej atrakcyjna finansowo jest sygnalizacja, tym częściej należy oczekiwać aktów sygnalizacji merytorycznie bezzasadnych¹⁶. Z badań empirycznych prowadzonych w Stanach Zjednoczonych wynika, że 87% indywidualnych respondentów aprobeuje ideę gratyfikacji sygnalistów. Dużo mniejszy entuzjazm w tej mierze wykazują podmioty korporacyjne¹⁷.

Problem negatywnych konsekwencji dla pokoju społecznego i wzrostu podejrzliwości, nieufności oraz obaw wzbudzanych działalnością sygnalizacyjną jest dostrzegany nie tylko w literaturze przedmiotu, ale także przez

¹⁴ Obszerne analizy na ten temat znajdują się w pracy zbiorowej *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, pod red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin. Zob. w szczególności J. Austin, *To Reward or Not to Reward. A Cross-Jurisdictional Comparison of the Reasons Why Securities Regulators Have Adopted or Rejected Policies to Pay Whistleblower*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 65 i nast., https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_3; V. Brand, *The Ethics of Corporate Whistleblowing Rewards*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 37 i nast., https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_2; K. Jull, *Paid Whistleblowers and Paid Compliance Programs: Opposite Sides of the Same Coin*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 99 i nast., https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_4

¹⁵ Brak zaufania do władzy publicznej uznawany jest współcześnie za podstawowy czynnik niskiego poziomu inwestycji prywatnych w Polsce.

¹⁶ D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing...*, s. 428.

¹⁷ Zob. J. Austin, *To Reward or Not to Reward...*, s. 87 i podane tam źródła.

prawodawcę. Przykładowo: w Stanach Zjednoczonych czynione są starania w kierunku „odpersonalizowania” sygnalizacji przez ustanawianie progu finansowego, jaki „osiągnąć” powinien podmiot, wobec którego dokonanie sygnalizacji jest możliwe. Przyjęto tam – przypomnijmy – rozwiązanie, że sygnalizacja może mieć miejsce tylko wówczas, gdy niezapłacona kwota podatku (razem z „pochodnymi”, takimi jak odsetki za zwłokę, nałożone kary pieniężne etc.) przekracza 2 mln USD, a w przypadku gdy podatnik jest osobą fizyczną – gdy przychód przekracza 200 tys. USD co najmniej w jednym z lat podatkowych. Chodzi więc o to, aby plaga sygnalizacji nie podkopywała więzi społecznych, a sama sygnalizacja ograniczała się do uchybień o znaczącej skali finansowej.

Wydaje się, że te starania mają wątpliwą podstawę prakseologiczną, a może nawet i aksjologiczną. Po pierwsze, wysokość „progu” sygnalizacji nie jest – jak na warunki amerykańskie – oszałamiająco wysoka. Po drugie, trudno wymagać od sygnalisty, aby miał wgląd w finanse określonego podatnika i odpowiedzialnie rozważał wysokość kwoty niezapłaconego podatku wraz z odsetkami, a nawet karami pieniężnymi. Po trzecie, można sądzić, że administracja podatkowa skorzysta z donosu podatkowego (bo formalnie nie będzie to sygnalizacja) i – już na własną rękę – zainteresuje się podatnikiem, którego dotyczy niezapłacona jakoby kwota podatku. Problem jest więc nadal otwarty.

Dylemat sprzeczności między przesłaniem moralnym (działanie w interesie publicznym) a zachętami finansowymi kierowanymi do sygnalistów próbuje się niekiedy rozwiązywać metodami sztafażu słownego. Przykładowo: we Francji ochrona sygnalistów-pracowników uwarunkowana jest bezinteresownością działania sygnalisty. Aby ten warunek *de nomine* spełnić, przewidziano gratyfikacje finansowe dla sygnalistów, którzy przekażą nieanonimowo ważne i szczegółowe informacje o potencjalnym oszustwie podatkowym, z tym że wynagrodzenie jest tu jednak prezentowane jako rekompensata za ryzyko, jakie ponosi sygnalista zgłaszający nieprawidłowość. Ma to uprawomocnić ideowe założenie bezinteresowności samej sygnalizacji¹⁸.

Kolejną kwestią do rozważenia jest sprzeczność między rosnącym entuzjazmem władzy publicznej dla wspierania sygnalistów a płynącym stąd zagrożeniem dla podmiotów gospodarczych, polegającym na potencjalnych szkodach, jakie zachęceni do aktywności sygnaliści mogą wyrządzać ich interesom przez nieuzasadnione pomówienia o działalność niezgodną

¹⁸ D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing...*, s. 428.

z prawem. Sygnalizacja – i to niezależnie od tego, czy jest zasadna – w każdym wypadku stygmatyzuje tego, kogo dotyczy. Rozprzestrzenienie się informacji o „kłopotach podatkowych” przedsiębiorcy może w istotny sposób zakłócić jego funkcjonowanie w otoczeniu gospodarczym. Jeżeli sygnalizacja okaże się bezzasadna, to powstaje problem odpowiedzialności za szkody z tym związane. Trafnie w związku z tym wskazuje D. Gutmann, że istotnym problemem praktycznym jest wyważenie interesów, tj. potrzeby ochrony sygnalistów podatkowych z jednej strony i potrzeby ochrony biznesu z drugiej¹⁹. Można zastanawiać się nad odpowiedzialnością sygnalisty, ale także nad odpowiedzialnością państwa, które zorganizowało system sygnalizacji. Ten problem nie jest prosty i czeka na swoje rozwiązanie.

Rozważenia wymaga więc podnoszona wyżej kwestia wyważenia interesu publicznego i bezpieczeństwa prawnego podmiotów gospodarczych. Możliwość rozwiązania rysującego się tu dylematu sugeruje D. Gutmann, który uważa, że sygnalizacja z zasady powinna być ograniczona do czynów karalnych, przy czym ochrona sygnalisty powinna działać niezależnie od tego, czy stan faktyczny, po jego zbadaniu, uzasadniałby zarzut popełnienia przestępstwa, czy też nie²⁰. Dostrzega on jednak dalsze problemy z tym związane, takie np. jak ten, czy przekonanie sygnalisty, że zachowanie podatnika spełnia kryteria działania przestępczego, jest wystarczające. Jeśli powszechnie akceptowany jest pogląd, że tylko działający w dobrej wierze sygnaliści zasługują na ochronę, to pojawia się pytanie, jak obalić domniemanie działania sygnalisty w dobrej wierze. Przy tym prawidłowa ocena strategii planowania podatkowego przez sygnalistę (np. pracownika korporacji) jest z samej zasady wątpliwa.

Negatywnym skutkiem pochopnych oskarżeń mają zapobiegać odpowiednio ukształtowane procedury. Przykładowo: we Francji procedura obowiązująca przy sygnalizacji jest wielostopniowa (a tylko jej przestrzeganie daje ochronę sygnaliście). Upublicznienie informacji wrażliwych dotyczących podatnika jest tam dopuszczalne wówczas, gdy inne mechanizmy sygnalizacji zawiodą²¹.

Jeszcze inną kwestią jest sprzeczność między postulatem jawności sygnalizacji i jawności osoby jej autora jako wyrazu moralności publicznej (działanie „z otwartą przyłbicą” na rzecz dobra publicznego) a postulatem działania sygnalisty w ukryciu wobec osób trzecich, zwłaszcza

¹⁹ Ibidem, s. 427.

²⁰ Ibidem.

²¹ Ibidem, s. 428.

pracodawcy-podatnika (wymóg komfortu psychicznego i poczucia bezpieczeństwa sygnalisty). Sygnaliści na ogół nie są zainteresowani ujawnianiem swojej tożsamości, zwłaszcza gdy są pracownikami podatnika, któremu zarzucają nierzetelność w sprawach podatkowych. Presja i groźba odwetu na sygnaliście wydają się podstawowymi przeszkodami w rozwoju sygnalizacji.

W publikacjach poświęconych problematyce ochrony sygnalistów znaleźć można imponujący katalog możliwych środków odwetowych. Mogą to być przykładowo takie działania, jak:

- 1) zwalnianie z pracy;
- 2) degradacja w hierarchii struktur pracowniczych;
- 3) pomijanie przy zatrudnieniu w tzw. nadgodzinach;
- 4) bezzasadne stosowanie wobec pracownika środków dyscyplinarnych;
- 5) pomijanie przy przyznawaniu nagród;
- 6) odmowa przedłużenia umowy o pracę;
- 7) zastraszanie lub nękanie;
- 8) kierowanie do prac o podwyższonym ryzyku wypadkowym;
- 9) zmiana stanowiska pracy na mniej perspektywiczne z punktu widzenia możliwości awansu;
- 10) blokowanie możliwości awansu przez wykluczenie z programów szkoleniowych;
- 11) zmniejszenie wysokości wynagrodzenia bądź zakresu godzinowego zatrudnienia;
- 12) delegowanie do innych miejscowości, powodujące istotne perturbacje w relacjach osobistych i rodzinnych;
- 13) mobbing;
- 14) umieszczanie pracowników-sygnalistów na „czarnych listach”, co utrudnia znalezienie zatrudnienia przez sygnalistę w innych firmach.

Pojawiają się też problemy natury funkcjonalnej, gdy chodzi o bieg klasycznych postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu przez administrację podatkową z jednej strony i postępowań wszczynanych na skutek aktywności sygnalistów z drugiej. W piśmiennictwie wskazuje się sytuacje – najprawdopodobniej nie tylko hipotetyczne – w których system sygnalizacji i gratyfikacje dla sygnalistów przyznawane w ramach tego systemu mogą zniechęcać pracowników przesłuchiwanym w standardowych procedurach podatkowych do podawania znanych im faktów nieobojętnych dla opodatkowania²². Pracownik kontrolowanej firmy niekoniecznie będzie

²² Ibidem.

skłonny współpracować z organami kontrolnymi, zwłaszcza gdy zorientuje się w trakcie przesłuchania, że ma dostęp do wiadomości, które może z powodzeniem „sprzedać” (i to dosłownie) w procedurze sygnalizacyjnej.

Kolejnym problemem wartym rozważenia jest sposób ustalania gratyfikacji bądź to jako ułamek (procentu) kwot odzyskanych należności podatkowych, bądź to oparcia jej wysokości na wadze sprawy – nie tylko finansowej (trudność w zdobyciu informacji objętych sygnalizacją, precedensowość wykrytego mechanizmu oszustw podatkowych, podjęte ryzyko osobiste negatywnych dla sygnalisty działań ze strony podatnika etc.). Oba te modelowe rozwiązania mają swoje wady i zalety. Stąd biorą się prawdopodobnie próby znalezienia rozwiązań kompromisowych, mających pogodzić te modele. Dobrym przykładem może tu być rozwiązanie przyjęte w Stanach Zjednoczonych, gdzie, o czym była wyżej mowa, wysokość honorarium waha się w granicach procentowych „widełek” – od 15% do 30% podstawy obliczenia. Gwarantuje to sygnalistom określone minimalne honorarium, a jednocześnie pozwala administracji podatkowej na „docenienie” ponadprzeciętnego wysiłku oraz ryzyka ze strony sygnalisty przez zastosowanie stawki wyższej niż minimalna. Ponieważ te czynniki z natury rzeczy są słabo mierzalne, decyzje administracji podatkowej w odniesieniu do tej kwestii są niezaskarżalne (uznanie administracyjne).

Kolejna kwestia dotyczy podstawy obliczania honorariów należnych sygnalistom w sprawach podatkowych. Trzeba na wstępie zaznaczyć, że na świecie z reguły przyjmuje się obliczanie honorariów nie od kwoty „utrąconej” przez budżet na skutek nierzetelnych, a wykrytych przez sygnalistę działań podatników, ale od kwoty „odzyskanej” przez administrację podatkową, działającą na podstawie wiedzy, jakiej dostarczył sygnalista. To rozwiązanie można co do zasady akceptować, ale nie sposób nie zauważyć, że mechanizm ten niepokojąco przypomina podział łupów charakterystyczny dla wojen średniowiecznych feudałów. Poza tym wysokość honorarium odrywa się od poziomu nakładów pracy oraz ryzyka ponoszonego przez sygnalistę, a staje się wypadkową sprawności restytucyjnych działań administracji podatkowej, a nawet – w pewnych wypadkach – sprawności nierzetelnego podatnika w bronieniu się przed tymi ostatnimi działaniami.

Z kwestią przyjęcia określonej koncepcji podstawy obliczenia honorarium sygnalisty wiąże się decyzja co do tego, czy za tę podstawę przyjmując należy odzyskaną kwotę podatku, czy też ogólną kwotę przysporzenia na rzecz państwa (odsetki, kary pieniężne, koszty postępowania podatkowego i egzekucyjnego obciążające podatnika etc.). W kontekście finansowym

(wydatków publicznych na honoraria sygnalistów) nie ma to większego znaczenia, gdyż można to regulować, utrzymując określony balans między szerszą lub węższą podstawą obliczenia honorarium z jednej strony a wyższą lub niższą stawką procentową z drugiej. Ma to jednak znaczenie w indywidualnym przypadku, gdyż z taką samą kwotą niezapłaconego podatku wiązać się będzie wyższa lub niższa podstawa obliczenia honorarium w zależności od tego, jak „zaawansowany” będzie bieg odsetek za zwłokę. Wątpliwości etyczne budzić może także wliczanie do podstawy obliczenia honorarium ewentualnych kar wymierzonych nierzetelnemu podatnikowi.

Prawodawca, tworząc ramy instytucjonalne sygnalizacji w systemie prawa podatkowego, powinien przesądzić jeszcze inne kwestie. Pierwsza sprowadza się do pytania, czy osoba uczestnicząca w prowadzeniu bądź przygotowywaniu działań niezgodnych z prawem, która następnie składa sygnalizację ujawniającą władzom podatkowym takie działania, może być nagradzana finansowo (skruszony współnik przestępstwa, prowokator itp.). Druga związana jest z pytaniem, czy sygnalizacja jest skuteczna (i gratyfikacja należna) tylko w takim wypadku, gdy pracownik-sygnalista wszedł w posiadanie relewantnych dla sygnalizacji informacji drogą legalną, czy też także wtedy, kiedy pozyskał informacje nielegalnie (np. bezprawnie łamiąc zabezpieczenia szyfrujące dane).

Znane są krajowe rozwiązania prawne, które wykluczają tę drugą możliwość. Przykładowo: w Szwajcarii karalna jest sygnalizacja oparta na danych poufnych, do których sygnalista nie miał legalnego dostępu²³.

Ostatnim z istotnych problemów tutaj poruszanych jest dyskrekcja działania sygnalistów. Najczęściej wymaga się sygnalizacji nieanonimowej, ale otwartą kwestią pozostaje utrzymanie przez administrację podatkową w dyskrekcji informacji o osobie sygnalisty wobec tych, których działań sygnalizacja dotyczy. Panuje dosyć powszechny pogląd co do tego, że anonimowość sygnalistów jest rzeczą pożądaną, chociaż powstają wątpliwości, czy powinno dotyczyć to też sygnałów bezzasadnych, podyktowanych raczej niechęcią sygnalisty do innej osoby niż troską o dobro wspólne. To samo dotyczy sytuacji, w których sygnalizacja jest co prawda zasadna, ale osoba ją składająca nie staje się przez to sygnalistą w rozumieniu prawa, gdyż nie spełnia określonych przez to prawo warunków (np. sygnalizacja dotyczy kwestii zbyt błażej, co może wyłączać ochronę prawną osoby ją

²³ I. Cordero, *La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales*, „INDret” 2015, no. 6, s. 4.

składającej). Nie sposób nie dostrzec tego, że anonimowość zachęca do aktywności potencjalnych sygnalistów, ale może też aktywizować ludzi działających z niskich pobudek i bez merytorycznego uzasadnienia. W literaturze formułuje się kryterium działania w dobrej wierze jako warunek ochrony prywatności sygnalisty²⁴, ale ostrość tego konceptu prawnego oraz jego operacyjna przydatność pozostawiają wiele do życzenia.

IV

W piśmiennictwie zwraca się uwagę na to, że instytucja sygnalisty spotyka się z lepszym odbiorem społecznym w krajach o stabilnych systemach politycznych. Natomiast obdarzana jest ona dużą dozą nieufności w Europie kontynentalnej, gdzie żyje jeszcze pamięć o dyktatorskich i totalitarnych reżimach XX w.²⁵

Niemniej jednak ogólne nastawienie społeczne coraz bardziej sprzyja postrzeganiu sygnalizacji jako aktywności moralnie obojętnej, a nawet aksjologicznie uzasadnionej ideą dobra wspólnego. Wiąże się to niewątpliwie z upublicznianiem rzeczywistych czy też niekiedy urojonych przypadków naruszania idei sprawiedliwego opodatkowania, zwłaszcza gdy chodzi o duże firmy zagraniczne. Bez znaczenia jest przy tym to, że nie płacą one podatków zazwyczaj legalnie, wykorzystując luki w prawie bądź specjalnie stworzone dla tej kategorii firm (jako forma zachęty inwestycyjnej) korzystne rozwiązania. Wskazywanie „wroga podatkowego” (najlepiej zewnętrznego) to jeden z najtańszych sposobów kanalizowania nastrojów społecznych. I właśnie na gruncie tak stymulowanych nastrojów społecznych rośnie przyzwolenie na donosicielstwo czy też inaczej – sygnalizację nieprawidłowości dotyczących spraw podatkowych.

Europejskie nastroje, nastawienia i praktykę w zakresie sygnalizacji bardzo dobrze oddaje Raport Komisji Europejskiej oparty na ankiecie, na którą odpowiedziało 5707 respondentów. Nie wchodząc w szczegóły, warto odnotować to, że ochronę osób sygnalizujących przypadki unikania i uchylania się od opodatkowania uznało za korzystną 84% respondentów – osób fizycznych oraz 68% respondentów – organizacji. Dosyć powszechnie aprobowano ochronę sygnalistów-pracowników przed zwolnieniami, zapewnienie godziwych odszkodowań w związku z ewentualnymi

²⁴ A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 424.

²⁵ *Ibidem*, s. 423.

szkodami wyrządzonymi przez podmioty, których sygnalizacja dotyczyła, ale dostrzegano także potrzebę sprecyzowania pojęcia „zagrożenie interesu publicznego” jako przesłanki konstytuującej sygnalizację w sensie prawnym oraz przyjęcie możliwie szerokiej definicji terminu „sygnalista”²⁶.

Zastrzeżenia budzić może możliwość rozciągnięcia instytucji sygnalizacji na obszary określane jako unikanie opodatkowania czy agresywne planowanie podatkowe. Wyrażane jest przekonanie, że mogłoby to wprowadzać niepewność do gospodarki i potencjalnie naruszać prawa podatnika²⁷. Nie można też nie dostrzegać tego, że współcześnie państwa mają dość skuteczne narzędzia działania i w tych sferach stosunków podatkowopravných. W piśmiennictwie nie wyklucza się co prawda objęcia sygnalizacją tej sfery zjawisk, ale postuluje się ograniczenie ochrony do tych przypadków, w których sygnalista byłby w stanie wykazać posiadanie w sposób przekonujący wiedzy o ewentualnym przypadku unikania opodatkowania²⁸. Proponuje się przy tym, bardzo już sofistycznie, aby w wypadku kontaktów finansowych firmy z „jurysdykcjami niewspółpracującymi” zwolnić sygnalistę z obowiązku posiadania szczegółowej wiedzy o sensie dokonywanych operacji²⁹.

Podsumowując, można stwierdzić, że ewolucja rozwiązań systemowych w różnych państwach dąży jednoznacznie do instytucjonalizacji działalności sygnalizacyjnej i do możliwie kompleksowego uregulowania problematyki należącej do każdej z trzech wskazanych wyżej sfer, tj. przygotowania administracji podatkowej i procedur związanych z „obsługą” sygnalistów, ochrony prawnej sygnalistów i zasad przyznawania im gratyfikacji. *Pecunia non olet...*

V

Na marginesie można dodać, że 16 grudnia 2019 r. weszła w życie Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii³⁰, potocznie nazywana dyrektywą o ochronie sygnalistów. Jej celem

²⁶ European Commission, *Platform for Tax Governance. The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers*, s. 3–16, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-06/platfrom_wistlebolowers.docx.pdf (dostęp: 16.01.2022).

²⁷ A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 425.

²⁸ Ibidem, s. 424.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Dz.Urz. UE L Nr 305, s. 17.

jest poprawa egzekwowania prawa i polityk Unii Europejskiej w określonych dziedzinach poprzez ustanowienie wspólnych minimalnych norm zapewniających wysoki poziom ochrony sygnalistów. System ochrony przewidziany w dyrektywie dotyczy również sygnalistów podatkowych, którzy mogliby doznać prawnych, ekonomicznych lub innych dolegliwości z tytułu zgłoszenia przez nich lub przez inne związane z nimi osoby informacji o naruszeniach prawa podatkowego w funkcjonowaniu zarówno przedsiębiorstw prywatnych, jak i instytucji publicznych. Czas na wdrożenie nowych przepisów w Polsce upłynął 17 grudnia 2021 r. Sama dyrektywa wskazuje minimalne ramy ochrony sygnalistów w państwach członkowskich, a decyzję o przyjęciu minimalnego lub rozszerzonego standardu ich ochrony podejmuje przy implementacji krajowy ustawodawca³¹.

BIBLIOGRAFIA

- Austin J., *To Reward or Not to Reward. A Cross-Jurisdictional Comparison of the Reasons Why Securities Regulators Have Adopted or Rejected Policies to Pay Whistleblower*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_3
- Bjørkelo B., Madsen O., *Whistleblowing and neoliberalism: Political resistance in late capitalist economy*, „Psychology & Society” 2013, vol. 5.
- Brand V., *The Ethics of Corporate Whistleblowing Rewards*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_2
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Franczak A., *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych na przykładzie rozwiązań amerykańskich*, [w:] *Ochrona sygnalistów (osób zgłaszających nieprawidłowości)*, red. B. Baran, M. Ożóg, Warszawa 2021.
- Coder J., *Clash for Cash: The Conflict over Tax Whistleblower Contracts*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59.
- Comiskey W., *New York's Voluntary Disclosure and Compliance Program Strikes Gold*, „State Tax Notes” 2009, vol. 28, no. 9.
- Cordero I., *La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales*, „InDret” 2015, no. 6.
- Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020.

³¹ Bliżej o tym A. Franczak, *Ochrona prawna sygnalistów podatkowych na gruncie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 33 i nast.

- Davis-Nozemack K., Webber S., *Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds*, „Virginia Tax Review” 2012, vol. 32, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1967699>
- Dourado A., *Whistle-Blowers in Tax Matters – Not Public Enemies*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- European Commission, *Platform for Tax Governance. The Commission’s Initiative on Protecting Whistleblowers*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-06/platform_wistlebolowers.docx.pdf (dostęp: 16.01.2022).
- Franczak A., *Ochrona prawna sygnalistów podatkowych na gruncie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Gutmann D., *The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- Jull K., *Paid Whistleblowers and Paid Compliance Programs: Opposite Sides of the Same Coin*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_4
- Morse E., *Whistleblowers and Tax Enforcement: Using Inside Information to Close the „Tax Gap”*, „Akron Law Journal” 2009, vol. 24, no. 1.
- Sadiq K., *Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- Ventry D. Jr., *Not Just Whistling Dixie: The Case for Tax Whistleblowers in the States*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59.
- West R., Skarbnik J., Brunetti F., *A Primer for Tax Whistleblowers*, „Taxes – The Tax Magazine” 2012, nr 4.

AXIOLOGICAL ASSUMPTIONS AND BASIS OF ORGANIZATION OF THE WHISTLEBLOWING SYSTEM IN THE TAX LAW

Summary. The strict fulfillment of tax obligations, especially the timely payment of taxes, is an expression of the effectiveness of the tax system. Due to various factors, the level of effectiveness of tax systems varies between countries. Increasing this level is one of the basic directives of tax policy. Various organizational, legal and social psychology practices and procedures serve this purpose. The subject of the article is the whistleblowing practice and its legal framework, in particular, well developed in the United States of America. General strategic issues of institutionalization of whistleblowing practice were also discussed.

Keywords: tax law, whistleblowing

Andrzej Gomułowicz* 

RYSA NA OBLICZU TEMIDY¹

Streszczenie. Artykuł dotyczy tezy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2021 r., sygn. III FSK 3626/21, a także jej uzasadnienia. Koncentruje się na fundamentalnych wadach, a mianowicie na: 1) błędnym założeniu, że Krajowa Rada Sądownictwa jest organem konstytucyjnym samorządu sędziowskiego (przeczy temu treść art. 187 ust. 1 Konstytucji RP); 2) błędnym uznaniu, że odwołanie wybieranych członków Rady, sędziów przed upływem ich czteroletniej kadencji jest wadliwością postępowania, podczas gdy jest to jaskrawe i bezdyskusyjne złamanie art. 187 ust. 3 Konstytucji RP; 3) bezpodstawnym przyjęciu, że Prezydent RP ma prawne podstawy do prowadzenia własnego merytorycznego postępowania, które weryfikuje zgłoszone przez Radę kandydatury na stanowiska sędziowskie; 4) nieuprawnionym stawianiu znaku równości pomiędzy KRS a „nową KRS”; 5) wadliwym zastosowaniu testu Astradssona.

Słowa kluczowe: niezawisłość sędziów, niezależność sądów, pozycja ustrojowa i znaczenie Krajowej Rady Sądownictwa, artykuły Konstytucji: 10, 45, 173, 186 ust. 1, 187 ust. 1 i 3, demokratyczne państwo prawne, kompetencje Prezydenta RP w zakresie powoływania na stanowiska sędziowskie, test Astradssona

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: ag007gom@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3062-0270>

¹ Tekst w formie publicystycznej ukazał się w dodatku do „Rzeczpospolitej” – „Rzecz o Prawie” z 1 lutego 2022 r., s. D3 oraz z 8 lutego 2022 r., s. D4.

1. TYTUŁEM WPROWADZENIA

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 4 listopada 2021 r., sygn. III FSK 3626/21: „Sędzia sądu administracyjnego bądź asesor sądowy w wojewódzkim sądzie administracyjnym, powołany do sprawowania urzędu przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, jest sędzią Rzeczypospolitej Polskiej i sędzią europejskim w rozumieniu art. 2 i art. 19 ust. 1 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm.) oraz art. 6 ust. 1–3 TUE w związku z art. 47 Karty Praw Podstawowych (Dz.Urz. UE C 303 z 14 grudnia 2007 r., s. 1), a także art. 6 ust. 1 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), także wówczas, gdy procedura poprzedzająca jego powołanie mogła być dotknięta wadami”.

2. *RES IUDICATA PRO VERITATE ACCIPITUR* (ULPIAN)

Rzecz osądzona nie jest prawdą przez sam fakt rozstrzygnięcia jej w sentencji wyroku. Zbliży się do prawdy, jeśli jest oparta na prawdziwych przesłankach.

Teza wyroku wraz z uzasadnieniem stanowi rysę na obliczu Temidy – dotknięta jest fundamentalną wadą. Uzasadnienie prawne („w rozumieniu art. 2, 19 ust. 1, 6 ust. 1–3 TUE, art. 47 KPP oraz art. 6 ust. 1 Konwencji”) nie pozostaje w merytorycznym, treściowym związku z tezą. W żadnym z tych artykułów nie ma słowa „sędzia” ani zwrotu „sędzia europejski”. Teza tworzy i uzasadnia złudę prawną, dowodząc, że wadliwość procedury powołania na stanowisko asesora/sędziego nie przekłada się na jej skuteczność. Wbrew argumentacji zawartej w tezie i uzasadnieniu wyroku wadliwość procedury nie ma „charakteru częściowego”. Jest to wadliwość całkowita. Paradoksalnie teza wraz z uzasadnieniem zwraca się przeciwko tym, którzy w tej procedurze uczestniczą. Nie stanowi bowiem gwarancji bezpieczeństwa prawnego, nie daje stabilizacji, pewności co do skuteczności i trwałości powołania na stanowiska asesora/sędziego. Ponadto teza wyroku oparta jest na błędnym założeniu, że Krajowa Rada Sądownictwa (dalej: Rada lub KRS) „jest organem konstytucyjnym samorządu sędziowskiego”. Przeczy temu treść art. 187 ust. 1 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej², który

² Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, dalej: Konstytucja RP.

jednoznacznie wskazuje, że w skład Rady wchodzi przedstawiciele trzech – składających się na trójpodział – władz: Sejmu i Senatu, Prezydenta oraz sądów.

Sędziowie NSA błędnie przyjęli, że odwołanie wybieranych członków Krajowej Rady Sądownictwa, sędziów przed upływem ich kadencji należy traktować jako „wadliwość postępowania”, podczas gdy jest to złamanie art. 187 pkt 3 Konstytucji RP. Ponadto błędnie uznano, że Prezydent RP ma podstawy prawne do prowadzenia własnego merytorycznego postępowania, weryfikującego zgłoszone przez KRS kandydatury na stanowiska sędziowskie. Popołniono też oczywisty, a zatem jaskrawy błąd w analizie oceny skutków nieprawidłowości w procesie nominacji sędziów, powołując się na wykształcony w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPCz) tzw. test Astradssona (wyrok ETPCz z dnia 1 grudnia 2020 r., Guðmundur Andri Ástráðsson v. Iceland, 26374/18).

3. KRAJOWA RADA SĄDOWNICTWA – STANIE NA STRAŻY NIEZALEŻNOŚCI SĄDÓW I NIEZAWISŁOŚCI SĘDZIÓW

Skład KRS, „a zwłaszcza skład uwzględniający także inne osoby niż sędziów, wskazuje, że jest to szczególny organ państwa, nie zaś organ samorządu zawodowego”³.

Skład Rady ma charakter mieszany. Oprócz przedstawicieli środowiska sędziowskiego obligatoryjny jest udział Prezesów Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawicieli władzy wykonawczej (Ministra Sprawiedliwości i osoby powołanej przez Prezydenta RP) oraz władzy ustawodawczej (czterech posłów i dwóch senatorów). Sędziowie stanowią sześćdziesiąt osiem procent członków Rady: sześćdziesiąt procent jej składu to sędziowie powołani, a osiem procent z urzędu.

Konstytucyjne unormowania przyjęte w art. 186 Konstytucji RP oznaczają, że:

- 1) Rada, stojąc na straży niezależności sądów i niezawisłości sędziów, jest – z uwagi na swoją pozycję ustrojową – jednym z najważniejszych gwarantów wolności i swobód obywatelskich;

³ K. Szczucki, *Komentarz do art. 186 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, t. II, Warszawa 2016, s. 1115.

- 2) w świetle aksjologii przyjętej w Konstytucji RP niezależność sądów i niezawisłość sędziów to wartości naczelne w hierarchii wartości konstytucyjnych;
- 3) spośród konkurencyjnych wartości konstytucyjnie chronionych: a) sprawowania i zachowania władzy politycznej demokratycznie wyłonionych struktur (sejm, rząd) oraz b) zachowania standardów demokratycznego państwa prawnego (ustrojowa pozycja KRS) Konstytucja RP nadaje priorytet zasadzie demokratycznego państwa prawnego;
- 4) władza publiczna jest zobowiązana do respektowania postanowień art. 186 w związku z art. 187 Konstytucji RP, niezależnie od aktualnie wyznawanych przekonań partyjno-politycznych, ponieważ niezależność sądów i niezawisłość sędziów zawsze stanowi jednoznacznie określoną wartość konstytucyjną, a nie wartość określaną przez demokratycznie legitymowaną, w danym momencie sprawującą władzę większość polityczną;
- 5) fundamentalne, tj. podstawowe wartości sądownictwa – niezawisłość sędziów i niezależność sądów – stanowią rację istnienia KRS; są tym samym wartościami wyjściowymi, stanowią bowiem warunek *sine qua non* respektowania art. 173 Konstytucji RP, zgodnie z którym sądy są władzą odrębną i niezależną od innych władz;
- 6) Rada została stworzona w celu realizacji i ochrony gwarantowanych przez Konstytucję RP wolności i praw osobistych, wolności i praw politycznych, wolności i praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych. Konstytucyjny zwrot „stanie na straży” musi być rozumiany jako rękojmia prawidłowej realizacji prawa do sądu, gwarantowanego każdemu w art. 45 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 187 pkt 3 ustawy zasadniczej kadencja wybranych członków – sędziów Krajowej Rady Sądownictwa trwa cztery lata. Oznacza to, że tej grupy członków Rady nie można odwołać przed upływem czteroletniej kadencji. Odwołanie oznacza złamanie Konstytucji RP. Powołanie w to miejsce nowych członków – sędziów KRS też jest złamaniem Konstytucji RP.

Ustawa z dnia 8 grudnia 2017 roku o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw⁴ złamała art. 187 pkt 3 Konstytucji RP. Oznacza to, że „nowa KRS” nie ma konstytucyjnego mandatu do pełnienia swoich funkcji. Nie ma zatem konstytucyjnych kompetencji przypisanych temu organowi w art. 186 Konstytucji RP, a przede wszystkim kompetencji do skutecznego wnioskowania o powołanie sędziego.

⁴ Dz.U. z 2018 r., poz. 3.

W aspekcie prawnym, z uwagi na sposób ukonstytuowania się „nowej KRS” oraz sposób powołania jej sędziowskiego składu, dokonało się, i to w wymiarze systemowym, uzależnienie władzy sądowniczej od aktualnie sprawującej władzę większości politycznej. Tak ustanowiona „nowa KRS” nie gwarantuje prawidłowego egzekwowania zasady trójpodziału władzy wyrażonej w art. 10 Konstytucji RP, zwłaszcza w relacjach innych władz do władzy sądowniczej. I to powinno być oczywistością. Tymczasem w uzasadnieniu wyroku sędziowie NSA zastanawiają się nad tym, czy zmiany spowodowane ustawą o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw nie spowodowały tego, że Rada „mogła zostać częściowo wybrana w sposób wadliwy, biorąc pod uwagę sposób jej ukonstytuowania oraz powołania składu”.

4. PREZYDENT RP – KOMPETENCJE *STRICTE* FORMALNE CZY MERYTORYCZNA SAMODZIELNOŚĆ W POWOŁYWANIU NA STANOWISKO SĘDZIOWSKIE?

W pełni podzielam stanowisko sędziów NSA, że „zbyt daleko idące i nieuzasadnione konstytucyjnie byłoby założenie, że swoim działaniem Prezydent, w ramach realizacji konstytucyjnych lub ustawowych kompetencji, może konwalidować wadliwości (procedury, wydanego aktu itd.) powstałe na skutek działania innego organu państwa, którego funkcjonowanie, przez wzgląd na sposób obsady części składu personalnego (członków – sędziów), budzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności z ustawą zasadniczą”.

Sędziowie trafnie dostrzegają istotną wadę w procedurze mianowania sędziego. Jednakże nie wskazują, a powinni, jakie ma to konsekwencje dla aktu mianowania sędziego. Zamiast tego poszukują argumentów na rzecz rozwiązania akceptującego, które tłumaczyłoby ten mankament w kontekście całej procedury mianowania sędziego. Dowodzą, że „Prezydent dokonuje własnej oceny wniosku formalnie przedłożonego mu przez Krajową Radę Sądownictwa” oraz „przestaje być związany wnioskiem Rady”, a to oznacza, „że Prezydent samodzielnie dokonuje merytorycznej oceny kandydatów, uznając, że nie jest związany konkluzjami wynikającymi z jedynie formalnego wniosku Krajowej Rady Sądownictwa w tym zakresie”.

Zasadnicza wątpliwość, która pojawia się w związku z argumentacją sędziów, jest następująca: Prezydent RP może podejmować działania tylko w granicach wyraźnie, jednoznacznie określonych co do formy, zakresu

i treści kompetencji. Tych kompetencji nie można domniemywać. Jest to jeden ze standardów konstytucyjnej zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP). Sędziowie NSA nie wskazują na przepisy, które pozwoliłyby tak rozumieć kompetencje Prezydenta ustanowione w art. 144 ust. 3 pkt 17 ustawy zasadniczej. Kompetencja Prezydenta w takim zakresie, w jakim ujmują ją sędziowie NSA, jest zatem tylko przez nich domniemana. Wyjście poza granicę kompetencji ma charakter działania samoistnego, a więc z naruszeniem obowiązku działania na podstawie i w granicach prawa, czyli wbrew postanowieniom art. 7 Konstytucji RP.

Skoro zdaniem sędziów NSA Prezydent RP prowadzi własne postępowanie, merytorycznie weryfikujące uchwałę podjętą przez KRS, to czy:

- 1) jest zobowiązany do sformułowania uzasadnienia (faktycznego i prawnego) postanowienia o odmowie powołania na funkcję sędziego;
- 2) istnieje mechanizm sądowej kontroli postanowień Prezydenta o odmowie powołania sędziego?

Ponadto jeśli – jak twierdzą sędziowie NSA – Prezydent RP w pełni samodzielnie i niezależnie od uchwały podjętej przez KRS merytorycznie weryfikuje zgłoszone kandydatury na stanowiska sędziowskie, to:

- 1) po co istnieje postępowanie przed KRS, jaki ma sens i prawne znaczenie;
- 2) w jakiej relacji wobec siebie mają pozostawać te dwa tryby postępowania (postępowanie przed KRS i postępowanie przed Prezydentem RP);
- 3) czy te postępowania się nie dublują?

Uznanie, jak dowodzi argumentacja sędziów NSA, że wniosek KRS dotyczący mianowania konkretnego kandydata na stanowisko sędziego ma tylko rangę „rekomendacji”, prowadzić może zasadnie do wniosku, że KRS jest zbędna, a więc cały proces nominacji sędziowskich należy powierzyć Prezydentowi RP.

Przeszkodą w uzyskaniu nominacji sędziowskiej ma być – w ocenie sędziów NSA – to, że stałaby ona „w sprzeczności z wartościami konstytucyjnymi”. Jednakże nie wyjaśniono:

- 1) w jaki sposób i w jakiej formie te wartości mają być weryfikowane;
- 2) czy Prezydent RP nie uzyskuje w ten sposób niczym nieograniczonego, a więc w pełni arbitralnego prawa do mianowania na stanowisko sędziego kogokolwiek tylko zechce;
- 3) czy tak ukształtowany proces, zmierzający do nominacji sędziowskich, oparty został na obiektywnych i weryfikowalnych przesłankach;
- 4) czy kandydat, który ubiega się o stanowisko sędziowskie, z uwagi na taki sposób procedury, ma zagwarantowane bezpieczeństwo prawne.

Uważam, że tak ukształtowana prerogatywa Prezydenta RP, jaką w formie i treści proponują sędziowie NSA, niepodlegająca żadnej kontroli, w tym również społecznej, poprzez podanie do wiadomości publicznej motywów mianowania/odmowy mianowania konkretnej osoby na stanowisko sędziego, jest nie do pogodzenia ze standardem demokratycznego państwa prawnego.

5. JASKRAWY BŁĄD W ANALIZIE OCENY SKUTKÓW NIEPRAWIDŁOWOŚCI W PROCESIE NOMINACJI SĘDZIÓW (WYKSZTAŁCONY W ORZECZNICTWIE ETPCz TZW. TEST ASTRADSSONA)

Przywołanie orzecznictwa europejskiego co do konieczności badania *ad casum* każdego przypadku powołania sędziego w sytuacji, gdy istnieją szczególnie istotne i prawnie zasadne wątpliwości dotyczące prawidłowości procedury, skłania do zadania podstawowego pytania: „Czy tego rodzaju konieczność ma być standardem w demokratycznym państwie prawnym?”. Przecież trybunały europejskie traktują tego rodzaju sposób postępowania jako „prawną protezę” w odniesieniu do tych systemów prawnych, w których istnieją jaskrawe wadliwości co do procedury powołania sędziego – i to wadliwości o charakterze konstytucyjnym. Ponadto czy w przywołanych w uzasadnieniu wyroku orzeczeniach ETPCz Trybunał zawsze przyjmował, że braki proceduralne nie mają znaczenia dla powołania konkretnego sędziego? Przecież w sprawie Reczkowicz przeciwko Polsce (wyrok z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. 43447/19) ETPCz uznał, że uchybienia w powołaniu członków polskiej KRS były rażące i zatrzymał się tylko na pierwszym poziomie testu Astradssona.

W uzasadnieniu wyroku sędziowie NSA argumentują, że „sędziowie powołani w ramach procedury sprzed 2018 roku nie odmawiają orzekania z nowymi sędziami, co oznacza, że aprobują ich kompetencje do pełnienia funkcji sędziego/asesora sądu administracyjnego oraz nie widzą obawy naruszenia niezawisłości i bezstronności takich sędziów lub niezależności sądów, w których składzie orzekali”. W takiej formie i treści sformułowany argument o rzekomej akceptacji sędziów powołanych w procedurze przed „nową KRS” przez sędziowską społeczność jest chybiony. Zaskakujące jest bowiem to, że sędziowie NSA nie dostrzegli i nie ocenili znaczenia ustawy z dnia 20 grudnia 2019 roku o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw⁵.

⁵ Dz.U. z 2020 r., poz. 190.

Preambuła tej ustawy wskazuje na motywację przyjętych rozwiązań prawnych. I tak: uchwała się ustawę „w poczuciu odpowiedzialności za wymiar sprawiedliwości Rzeczypospolitej Polskiej [...] w poszanowaniu wartości demokratycznego państwa prawnego oraz niezależności i apolityczności sądów [...] szanując konieczność zagwarantowania przez Rzeczpospolitą Polską wolności i praw człowieka i obywatela gwarantowanych w Konstytucji”. I w imię ochrony tych wartości zakazuje się „nieuzasadnionego prawnie podważania statusu sędziego przez jakikolwiek organ władzy wykonawczej, ustawodawczej, sądowniczej, a także przez jakiegokolwiek osoby, instytucje, w tym innych sędziów”. Ten zakaz sformułowany jest jednoznacznie w art. 42a §§ 1 i 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych⁶ i brzmi następująco: „w ramach działalności sądów lub organów sądów niedopuszczalne jest kwestionowanie umocowania sądów i trybunałów, konstytucyjnych organów państwa oraz organów kontroli i ochrony prawa. Niedopuszczalne jest ustalenie lub ocena przez sąd powszechny albo inny organ władzy zgodności z prawem powołania sędziego lub wynikającego z tego powołania uprawnienia do wykonywania zadań z zakresu wymiaru sprawiedliwości”. Jednoznaczny jest też katalog kar dyscyplinarnych ujęty w art. 109 u.p.u.s.p. Karami za naruszenie art. 107 § 1 pkt 3 u.p.u.s.p., tj. za działania kwestionujące istnienie stosunku służbowego sędziego, skuteczność powołania sędziego lub umocowanie konstytucyjnego organu Rzeczypospolitej Polskiej, są: obniżenie wynagrodzenia zasadniczego, kary pieniężne, usunięcie z zajmowanej funkcji, przeniesienie na inne miejsce służbowe, złożenie sędziego z urzędu.

Nie potrafię zasadnie wyjaśnić, dlaczego sędziowie NSA zbyli milczeniem, a więc pominęli w ocenie testu Astradssona te rozwiązania ustawowe. Analiza tych rozwiązań pozwala na sformułowanie następujących wniosków. Po pierwsze, przyjęte zostały drastyczne rozwiązania ustawowe, które mają „zamknąć usta” sędziom i zniewolić do milczącego znoszenia haniebnych rozwiązań prawnych. Po drugie, regulacje prawne przyjęte w art. 9d, 42a, 107 oraz 109 ustawy o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw faktycznie znoszą sędziowską niezawisłość. Jej istota i sens sprowadzają się bowiem do tego, że sędzia podejmuje rozstrzygnięcie na podstawie własnej, a nie cudzej oceny faktów oraz w zgodzie ze świadomym, własnym, a nie narzuconym rozumieniem prawa. Po trzecie, L. Harper trafnie dowodziła,

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2072, dalej: u.p.u.s.p.

że jedyna rzecz, która nie podlega przegłosowaniu, to ludzkie sumienie. Tymczasem uchwalając tę ustawę, władza ustawodawcza uznała, że może przegłosować sędziowskie sumienie i „wyłączyć je”, stosując rozbudowany system kar.

6. *IUS EST A IUSTITIA APPELLATUM* – JAKO PODSUMOWANIE

W sali plenarnej posiedzeń Sejmu znajduje się płaskorzeźba sprawiedliwości autorstwa A. Żurakowskiego. Przypomina o tym, że sprawiedliwość to wyraźnie wysłowiona w preambule Konstytucji RP wartość, która musi stanowić kryterium oceny wszelkich działań władz publicznych, w tym ustawodawstwa, mającego realizować zasadę demokratycznego i społecznie sprawiedliwego państwa. Idea sprawiedliwości „ulotniła się” z sali plenarnej Sejmu w trakcie uchwalania zarówno ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Radzie Sądownictwa oraz niektórych innych ustaw, jak i ustawy o zmianie ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy o Sądzie Najwyższym oraz niektórych innych ustaw.

Sprawowanie sędziowskiej funkcji w Polsce, z uwagi na to, że władza publiczna – parafrazując B. Brechta – traktuje prawo jak „tratwy stary wrak”, staje się coraz trudniejsze. Niełatwo zatem skutecznie bronić niezależności sądów i niezawisłości sędziów, jeśli – albo w rzeczywistości, albo w odbiorze społecznym – władza publiczna niszczy niezależność sądów i niezawisłość sędziów, przyjmując regulacje prawne, które podważają porządek konstytucyjny w Polsce.

Amicus Plato, sed magis amica veritas – tę sentencję przypisuje się Arystotelesowi. Jej sens jest następujący: Platon jest mi przyjacielem, lecz większą przyjaciółką jest prawda. Nie ma przyjaźni bez prawdy, tylko przyjaciel może się na nią zdobyć, choćby nawet była gorzka.

BIBLIOGRAFIA

Szczucki K., *Komentarz do art. 186 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, t. II, Warszawa 2016.

A SCRATCH ON THE FACE OF THEMIS

Summary. The article concerns the assessment of the thesis of the judgment of the Supreme Administrative Court of November 4, 2021 (no. III FSK 3626/21) as well as its justification. It focuses on the fundamental flaws, namely: 1) on the erroneous assumption made by judges that the National Judiciary Council is a constitutional collegiate body (the content of Article 187 (1) of the Constitution contradicts this); 2) on the erroneous recognition that the dismissal of elected members of the Council, judges, before the end of their 4-year term of office, is a defect in the procedure, while it is a clear and indisputable breach of Article 187, paragraph 3 of the Constitution; 3) on the unsubstantiated assumption that the President of the Republic of Poland has legal grounds to conduct his own substantive proceedings, which will verify the candidates for judicial posts submitted by the Council; 4) on the unauthorized equation between the NCJ and the neo-NCJ; 5) on a faulty application of the Astradsson test.

Keywords: the independence of judges, the independence of the courts, the political position and importance of the National Judiciary Council, the meaning of Articles of the Constitution: 10, 45, 173, 186 act 1, 187 act 1 and 3, democratic state ruled by law, powers of the President of the Republic of Poland to appoint judges, Astradsson test

Ireneusz Nowak* 

PODATKI NAZYWANE OPŁATAMI W IMIĘ MAKSYMALIZACJI DOCHODÓW BUDŻETOWYCH – ZARYS PROBLEMATYKI

Streszczenie. Założeniem niniejszego artykułu jest przedstawienie dysfunkcji, która sprawia, że polski ustawodawca (w tej roli *de facto* politycy) nieadekwatnie stosuje nazewnictwo w przestrzeni danin publicznoprawnych na określenie podatku i opłaty. W powyższym celu badawczym autor wykorzystał poglądy doktrynalne, według których bez wątpienia na jednoznaczną krytykę zasługuje używanie nazwy „opłata” na świadczenia mające wszelkie cechy podatku. A wszystko to dla pozyskania wpływów budżetowych poprzez zabieg polegający na ukrywaniu kolejnych podatków pod nazwą „opłata”, aby nie wzbudzać negatywnych emocji wśród obywateli – przyszłych wyborców i przedstawicieli wiernego elektoratu.

Słowa kluczowe: podatek, opłata, ustawodawca, polityk, ekwiwalentność

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Jednoznaczne ustalenie lub trafniej – odkodowanie obowiązujących w polskim systemie prawnym podatków lub opłat, w szczególności przez pryzmat ich zakresu znaczeniowego (kategorii pojęciowej), *prima facie* może sprawiać trudności. Jednakże po sformułowaniu precyzyjnych przesłanek, wypracowanych co do zasady przez doktrynę i po części także przez legislację, łatwo można ustalić wspomniane kategorie danin publicznych¹. Należy jednak pamiętać, że próba wyodrębnienia podatków i opłat wyłącznie na podstawie nazwy danej daniny publicznej może nie przynieść zadowalających rezultatów, ponieważ przyjęta w ostatnich latach przez prawodawcę „praktyka legislacyjna” ma charakter *stricte* utylitarny, nastawiony wyłącznie na zwiększenie wpływów budżetowych, m.in. poprzez stosowanie nieadekwatnego nazewnictwa w stosunku do opłat, które są *de facto* podatkami². Bez wątplenia jest to świadomy zabieg legislacyjny ustawodawcy (polityków, gdyż to oni tworzą prawo³), jednakże ze wszelkich miar nieprawidłowy i zasługujący na krytykę.

Publikacja w żadnym razie nie pretenduje do wyczerpującego przedstawienia dylematów – zarówno teoretycznych, jak i praktycznych – związanych z zagadnieniami podatków i opłat. W tym obszarze autor odsyła do licznych opracowań monograficznych i artykułów, które zostały przywołane w niniejszym opracowaniu.

¹ B. Brzeziński, *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989, s. 54.

² Zob. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015, s. 165 i nast.

³ Szerzej A. Kidyba, *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Poradnik”, 16 lutego 2021, nr 31(5439), s. D2–D3.

2. DANINY PUBLICZNE W SYSTEMIE PODATKOWYM (SYSTEMIE PODATKÓW I OPŁAT)

Daniny publiczne⁴ to świadczenia nakładane przez podmioty sprawujące władztwo co do zasady na osoby fizyczne zamieszkujące/przebywające lub osoby prawne mające siedzibę na terytorium ich jurysdykcji⁵. Innymi słowy, są to „wszelkie formy przejmowania wartości materialnych lub usług przez państwo od mieszkańców lub też osób czasowo przebywających na jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających bądź mających siedzibę na tym terytorium”⁶.

Daniny publiczne mogą przybierać różne formy⁷. Do najczęściej wymienianych w literaturze przedmiotu należą daniny osobiste, daniny rzeczowe oraz daniny pieniężne⁸. Do tych ostatnich zalicza się m.in. podatki i opłaty⁹.

W Polsce, analogicznie jak w innych krajach¹⁰, podatki stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa¹¹ oraz jednostek samorządu terytorialnego¹² – na poziomie ok. 90% dochodów poszczególnych

⁴ Przymiot „publiczna” przy określeniu daniny wskazuje, że jej beneficjentem jest podmiot sprawujący władzę (państwo, samorząd terytorialny etc.) – B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 24; zob. także L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 7 i nast.; J. Glumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 857 i nast.

⁵ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016, s. 233; szerzej W. Wójtowicz, *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 15–24.

⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 23.

⁷ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów...*, s. 233.

⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 24; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 129 i nast.

⁹ B. Brzeziński, *Danina publiczna*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 115.

¹⁰ W. Nykiel, M. Wilk, *Tendencje rozwojowe prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 203 i nast.

¹¹ Szerzej W. Nykiel, *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 9 i nast.; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190–191.

¹² W Polsce od momentu wprowadzenia trójszczeblowego zasadniczego podziału terytorialnego kraju tylko gminy mają własne podatki – szerzej Z. Kukulski, *Rodzaje podatków*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 81. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach

budżetów¹³. Również w konstrukcji poszczególnych podatków oraz kształcie systemów podatkowych istnieje wiele podobieństw¹⁴. Wprawdzie terminowi „system podatkowy” może być nadawane różnorakie znaczenie, jednakże w piśmiennictwie panuje co do zasady zgoda, że pod tym pojęciem należy rozumieć całość podatków i opłat obowiązujących w danym państwie w określonym czasie¹⁵. Należy więc zgodzić się z B. Brzezińskim, że ze względu na fakt, iż każdy kraj ma własny system podatkowy, przez co rozróżnienia pojęciowe i konwencje terminologiczne nie zawsze są ostre i przestrzegane, system danin publicznych obowiązujący w danym państwie należałoby rozumieć jeszcze szerzej – jako system podatków i opłat¹⁶. Także za E. Teglerem bez obawy popełnienia większego błędu można przyjąć, że w praktyce system podatkowy (system podatków i opłat) rzadko stanowi zwartą, logiczną i jednolitą całość¹⁷.

3. PODATEK A OPŁATA – PODOBIENSTWA I RÓŻNICE

Zarówno w piśmiennictwie, orzecznictwie, na gruncie europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego, jak i w dokumentach, a także opracowaniach organizacji międzynarodowych¹⁸ co do zasady definicje podatku przybierają opisowy charakter¹⁹. Wydaje się, że najtrafniej – i tu panuje co do zasady zgoda w literaturze przedmiotu – podatek to świadczenie: pieniężne, na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, samorządu, stanu, landu itp.), obowiązkowe (przymusowe), ustalane jednostronnie przez

jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1672 ze zm.) dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa) są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

¹³ W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 45.

¹⁴ Zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 7.

¹⁵ Szerzej M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 5; A. Gomułowicz, *System podatkowy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 248 i nast.; K. Ostrowski, *System podatkowy PRL. Skrypt dla studentów wydziału prawa i studium administracyjnego*, Kraków 1971, s. 5.

¹⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 139.

¹⁷ E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 103.

¹⁸ Szerzej W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 13.

¹⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 130–131.

związek publicznoprawny, bezzwrotne, nieodpłatne (nieekwiwalentne), generalne (ogólne). Również na gruncie definicji legalnej²⁰, unormowanej w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²¹, ustawodawca przyjął *de facto* wszystkie elementy doktrynalne podatku²², zgodnie z którymi podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy (a zatem na rzecz zamkniętej ustawowo grupy podmiotów²³), wynikające z ustawy podatkowej²⁴. Co więcej, przepis art. 6 o.p. nie formułuje negatywnych przesłanek, których wypełnienie powodowałoby, że określone świadczenie pieniężne, pomimo że jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne, a ponadto przysługuje Skarbowi Państwa, województwu, powiatowi lub gminie i wynika z ustawy podatkowej, przestaje mieć charakter podatku²⁵. Na marginesie należy tylko zauważyć, że do momentu wejścia w życie ustawy Ordynacja podatkowa w polskim systemie prawnym nie istniała normatywna definicja podatku²⁶.

²⁰ Jak trafnie zauważają W. Miemiec i P. Borszowski, ustawodawca świadomie umieszcza definicję legalną podatku w osobnym – szóstym artykule ustawy Ordynacja podatkowa, a nie w tzw. słowniczku z jej art. 3, ponieważ „traktuje definiowane pojęcie jako odnoszące się do całego prawa podatkowego, a nie tylko do obszaru regulacji wyznaczonego przepisami tej ustawy” – W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 21; analogicznie podnosi M. Popławski, według którego definicja podatku z art. 6 ustawy Ordynacja podatkowa ma charakter merytoryczny – M. Popławski, *Komentarz do art. 3. o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 49; A. Mariański, *Komentarz do art. 6 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

²³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 16 maja 2014 r., sygn. II FSK 1388/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 maja 2014 r., sygn. II FSK 1396/12, CBOSA; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 17 września 2020 r., sygn. III SA/Wa 2501/19, CBOSA.

²⁴ Analogicznie M. Budziarek, *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcyjne podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 1, Łódź 2014, s. 21 i nast.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 795/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 1634/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. III SA/Wa 998/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1980/17, CBOSA.

²⁶ B. Brzeziński, W. Morawski, *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4, s. 92.

Fundamentalną cechą podatku wskazywaną w definicji, o której mowa w art. 6 o.p., jest to, że stanowi on świadczenie pieniężne nakładane na bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego²⁷ przez władzę publiczną, któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie tej ostatniej, przez co podatek stanowi świadczenie nieodpłatne²⁸/nieekwiwalentne²⁹. Jest to tzw. konstytutywna cecha podatku, która odróżnia go od innych danin publicznych, zwłaszcza zaś od opłaty, która to nazwa jest dość często używana przez polskiego ustawodawcę w szczegółowym prawie podatkowym dla określenia typowego podatku³⁰.

Istota podatku – również w kontekście jego nieodpłatności – wiąże się z tym, że jest to zawsze świadczenie należne, niezależnie od tego, czy wierzyciel podatkowy wywiązuje się ze swoich obowiązków, czy też ich nie realizuje³¹. Nieodpłatność podatku oznacza, że nie jest on związany z żadnym wzajemnym świadczeniem za odniesioną indywidualnie korzyść ze strony państwa, województwa, powiatu lub gminy³². Innymi słowy, opłacając podatek, nie można oczekiwać ani żądać w zamian konkretnego świadczenia ze strony powyższych podmiotów publicznych. Nie przeczy temu oczywiście przeznaczanie dochodów podatkowych na cele związane z finansowaniem potrzeb publicznych i zbiorowego korzystania z nich³³. Inaczej rzecz ujmując: „nieodpłatność świadczenia podatkowego wyraża

²⁷ Szerzej M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 9 i nast.

²⁸ Za wpłacone podatki nie ma żadnego wzajemnego, ekwiwalentnego świadczenia – A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985, s. 97; szerzej J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 16.

²⁹ „Pamiętając o nieekwiwalentności podatku, jako świadczenia indywidualnego podatnika, ogólną sumę podatków można rozpatrywać jako »swoistą« cenę płaconą przez wszystkich podatników za ogół użyteczności wynikających z dóbr i usług pochodzących od gospodarki publicznej (państwowej lub samorządowej). Oczywiście rozumowanie to jest wartościowe tylko wówczas, jeśli państwo traktujemy jako strukturę mającą służyć jednostkom wchodzącym w skład tej struktury. Natomiast rozumowanie to traci sens, jeżeli państwo zaczniemy traktować jako wartość samą w sobie, mającą własne cele niezwiązane z celami swoich obywateli” – W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 123.

³⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2008 r., sygn. III SA/GI 996/07, CBOSA.

³¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Bk 483/07, CBOSA.

³² Por. I. Mirek, *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 25 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>

³³ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Bk 483/07, CBOSA.

się tym, że podatnik nie otrzymuje w zamian za świadczenie podatkowe bezpośrednio do niego adresowanego świadczenia wzajemnego. Można – co najwyżej – mówić o odpłatności ogólnospołecznej, wyrażającej się w świadczeniu przez jednostki państwa lub samorządu terytorialnego usług na rzecz społeczeństwa jako zbiorowości (np. obrona narodowa)³⁴.

„W przypadku gdy świadczenie publicznoprawne zawiera w swej konstrukcji elementy typowe dla podatku, należy je uznać za podatek niezależnie od nazwy, jaką zastosował dla niego ustawodawca”³⁵. Także „w kontekście znaczenia definicji podatku z art. 6 o.p. – o tym, czy określone świadczenie publiczne jest podatkiem, decyduje nie nazwa nadana mu przez ustawodawcę, ale posiadanie cech wskazanych w tej definicji”³⁶. Innymi słowy, o charakterze prawnym konkretnej daniny publicznej nie decyduje jej nazwa³⁷, którą ustawodawca przyjął w tym akcie prawnym, lecz jej konstrukcja prawna³⁸.

Opłaty, analogicznie jak podatki będące daninami przymusowymi, stanowią dochody związków publicznoprawnych (państwa lub samorządów) i mają wszystkie cechy podatku³⁹ – oprócz jednej – są daninami publicznymi odpłatnymi⁴⁰. Nie ulega wątpliwości, że przy stosowaniu opłat wcho-

³⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Legalis/el. 2002.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 1992 r., sygn. SA/Wr 1428/91, niepublikowany, za B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007, s. 42.

³⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 49.

³⁷ Termin „podatek” może być stosowany przez prawodawcę także w tzw. zwrotach techniczno-prawnych, mając tym samym swoiste znaczenie. Przykładowo: pojęcie podatku naliczonego nie jest tożsame z pojęciem podatku, o którym mowa w art. 6 o.p. – szerzej *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s. 49–50; wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2005 r., sygn. FSK 1537/04, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. I SA/Łd 437/10, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2016 r., sygn. III SA/Łd 63/16, CBOSA.

³⁸ Zob. R. Mastalski, *Komentarz do art. 6, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017, s. 86; tenże, *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 45; wyrok NSA z dnia 31 maja 2004 r., sygn. FSK 109/04, CBOSA; odmiennie w wyroku NSA z dnia 13 marca 2002 r., sygn. I SA/Wr 2632/99, CBOSA.

³⁹ Podatek cechuje jego nieodpłatność, w odróżnieniu od opłaty – zob. W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 18; Z. Kukulski, D. Strzelec, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 15.

⁴⁰ Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 32; I. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013, s. 17; L. Etel, *Pojęcie podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 25.

dzi w grę zasada ekwiwalentności⁴¹, według której wysokość opłaty ma być uzależniona od kosztów świadczonych usług lub dokonanej czynności (odpowiadać im). Oznacza to, że w przypadku uiszczenia opłaty przez zobowiązany do tego podmiot organ administracji publicznej świadczy określoną przepisami prawnymi usługę lub podejmuje odpowiednią czynność⁴². Tak więc opłata różni się od podatku ekwiwalentnością świadczeń⁴³, ponieważ ponoszący opłatę otrzymuje od związku publicznoprawnego korzyść o charakterze indywidualnym⁴⁴. Innymi słowy, podmiot wnoszący opłatę w zamian za świadczenie pieniężne otrzymuje od związku publicznoprawnego świadczenie wzajemne (tzw. odpłatność kwalifikowana⁴⁵). Tożsame w tej mierze stanowisko zajmuje orzecznictwo, w którym także wyrażany jest pogląd, iż opłaty publiczne nie są świadczeniami nieodpłatnymi (w przeciwieństwie do podatku), ponieważ w zamian za uiszczenie opłaty podmiot ją ponoszący ma prawo żądać od oznaczonego organu administracji publicznej konkretnego i ekwiwalentnego świadczenia⁴⁶. Świadczy to m.in. o tym, że istota opłat jest diametralnie różna niż w przypadku podatków⁴⁷ i nie zmienia tego faktu w żaden sposób wielkość odpłatności⁴⁸, którą dla opłat czasami niełatwo określić⁴⁹.

Na gruncie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których zauważa on, że opłatą jest danina publicznoprawna charakteryzująca się cechami podobnymi do podatku, z tym że w przeciwieństwie do niego opłata jest świadczeniem

⁴¹ I. Czaja-Hliniak, *Opłaty...*, s. 21.

⁴² A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014, s. 132.

⁴³ J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 160.

⁴⁴ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38.

⁴⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 133.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 13 marca 2012 r., sygn. II FSK 1805/10, CBOSA.

⁴⁷ J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4, s. 79 i nast.

⁴⁸ Zob. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 15–16; także B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 38–39; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 885.

⁴⁹ Jest też oczywiste, że elementem odróżniającym opłatę od podatku nie jest tylko i wyłącznie kryterium ekwiwalentności tej pierwszej, ponieważ może nim być także fakt uiszczenia opłaty przed dokonaniem czynności jej podlegającej, kiedy w przypadku podatków obowiązek płatności powstaje zazwyczaj *ex post*, np. osiągnięcie przychodu, dokonanie obrotu itp. – N. Gajl, *Finanse...*, s. 196.

odpłatnym⁵⁰. Co więcej, opłaty pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywane w interesie konkretnych podmiotów⁵¹, stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego⁵².

Ze względu na brak w polskim obszarze prawnym definicji normatywnej opłaty jako kategorii danin publicznych⁵³, *in plus* należy ocenić unormowanie w nowym projekcie ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: n.o.p.) odrębnych definicji podatku i opłaty⁵⁴. Zgodnie z art. 5 n.o.p. podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych. Wprowadzie przepis art. 5 n.o.p. stanowi odpowiednik obowiązującego art. 6 o.p., ale z istotną modyfikacją – jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce⁵⁵. Natomiast według art. 6 n.o.p. opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Oznacza to, że definicja legalna opłaty wykazuje dwie różnice w porównaniu do definicji ustawowej podatku. Po pierwsze, opłata jest świadczeniem odpłatnym, a podatek jest świadczeniem nieodpłatnym. Po drugie, opłata wynika z aktu prawnego rangi ustawowej, natomiast podatek wynika z ustawy podatkowej⁵⁶.

Reasumując, ustawodawca musi być konsekwentny w formułowaniu prawidłowej terminologii przy określaniu podatków i opłat⁵⁷, ponieważ aby prawo podatkowe należycie wypełniało swoje funkcje, niezbędny jest

⁵⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, LEX/el.

⁵¹ Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2006 r., sygn. U 6/04, LEX/el.

⁵² Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, LEX/el.; I. Nowak, *Opłata skarbową*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014, s. 179–194.

⁵³ D. Antonów, *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, LEX/el. 2017.

⁵⁴ Na pilną potrzebę wypracowania legalnej definicji opłaty zwracali uwagę m.in. Z. Ofiarski i G. Liszewski – Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LEX/el. 2006; G. Liszewski, *Wstęp*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 12.

⁵⁵ *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, red. L. Etel, Białystok 2017, s. 61.

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ Szerzej D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 26 i nast.

wysoki stopień jego komunikatywności, odpowiednio formułowany przepisami prawnymi⁵⁸. W przeciwnym razie doprowadza do zatarcia różnic pomiędzy podatkami jako świadczeniami nieodpłatnymi a opłatami jako daninami o charakterze odpłatnym⁵⁹. Nie należy przecież zapominać, że podatki to podstawowa kategoria danin publicznych, o nieodpłatnym charakterze, stanowiących podstawowe źródło dochodów budżetowych (ok. 90%). Natomiast opłaty co do zasady mają charakter akcesoryjny, stanowiąc wyłącznie uboczne, uzupełniające źródło dochodów budżetu państwa lub samorządu⁶⁰. W tym kontekście w pełni należy podzielić stanowisko A. Gomułowicza, że *differentia specifica* opłaty w porównaniu z podatkiem to ekwiwalentność świadczeń. „Ponoszący opłatę otrzymuje indywidualną korzyść. Rozmiary tej korzyści, jej charakter i zakres są zróżnicowane. Dlatego przy charakterystyce opłaty istotne są relacje, które zachodzą między wysokością opłaty a wartością świadczenia wzajemnego. Możliwe są tu trzy klasyczne rozwiązania. Po pierwsze, świadczenie wzajemne jest równe co do wartości świadczeniu pieniężnemu. Jest to klasyczna opłata, albowiem występuje w niej pełna ekwiwalentność. Po drugie, brak jest pełnej ekwiwalentności. Świadczenie wzajemne jest bowiem co do swojej wartości niższe aniżeli świadczenie pieniężne. Dlatego świadczenie jest opłatą tylko w tej części, w jakiej spotyka się z ekwiwalentnością. Natomiast w części, która przekracza wartość świadczenia wzajemnego, pojawia się już cecha podatku. Po trzecie, brak jest świadczenia wzajemnego. Gdy świadczenie wzajemne w ogóle nie występuje, wówczas, mimo określenia »opłata«, jest to w istocie klasyczny podatek. W praktyce prawodawczej liczne są przykłady nadawania określenia »opłata« typowym podatkom. Jest to zabieg, który ma w sensie prawnym zamaskować rzeczywisty charakter świadczenia podatkowego”⁶¹. Należy jednak przypomnieć w tym miejscu, że choć podatek i opłata są zbliżonymi w swej konstrukcji daninami publicznymi, to jednak odmiennymi instytucjami, między którymi nie można stawiać znaku równości⁶².

⁵⁸ Szerzej B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 8 i nast.; tenże, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 6 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 6 i nast.

⁵⁹ *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, red. L. Etel, R. Dowgier, Białystok 2013, s. 96.

⁶⁰ A. Gomułowicz, *Podatek a opłata*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, LEX/el. 2016.

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² J. Gliniecka, *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana*

4. DLACZEGO USTAWODAWCA PODATEK NAZYWA OPŁATĄ?

Z kwestiami pojęciowymi nierozzerwalnie wiąże się sprawa stosowania przez ustawodawcę poprawnej terminologii. Zgodnie z teorią prawa podatkowego między podatkiem a opłatą nie można stawiać znaku równości, ponieważ nie są to synonimy, nawet jeżeli tak twierdzi minister finansów, premier lub inne osoby piastujące wysokie stanowiska związane z szeroko rozumianymi finansami publicznymi. Analogicznie podnosi B. Brzeziński, według którego „praktyka maskowania charakteru prawnego podatków przez stosowanie dla danin publicznych nazw nieadekwatnych do ich materialnych cech była charakterystyczna dla okresu PRL, gdzie np. podatek dochodowy od przedsiębiorstw państwowych nosił nazwę: wpłaty z zysku, a podatek od posiadania środków trwałych – oprocentowanie środków trwałych”⁶³.

Powyższe „naiwne i prymitywne w istocie rzeczy zwyczajne nazewnictwo wracają, a klinicznym przykładem manipulacji nazewniczych jest właśnie »opłata cukrowa«”⁶⁴. Pomimo zastosowanej przez ustawodawcę nazwy „opłata cukrowa” jest ona *de facto* podatkiem⁶⁵, gdyż ma „wszystkie teoretyczne cechy podatku – jest daniną bezzwrotną, przymusową, ogólną, nieodpłatną i uiszczaną w formie pieniężnej. W szczególności brak odpłatności dla podmiotów zobowiązanych do wnoszenia »opłaty cukrowej« dyskwalifikuje stosowanie tej nazwy na oznaczenie nowej daniny publicznej”⁶⁶. Ponadto nazwa „opłata cukrowa” pojawiła się m.in. ze względów *stricte* politycznych, jako współczesna „praktyka kamuflowania prawdziwego znaczenia i rzeczywistych zamiarów promotorów ustaw podatkowych”⁶⁷, a także

Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2005, s. 128 i nast.

⁶³ B. Brzeziński, *Opodatkowanie niepożądanego społecznego konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 13, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.01>

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ J. Matarewicz, *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis/el; E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, s. 40 i nast.

⁶⁶ B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 12.

⁶⁷ B. Brzeziński, *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 70.

wypadkowa przedwyborczych politycznych deklaracji, „że nowy układ polityczny nie będzie podnosić podatków”⁶⁸, tylko wprowadzi inne daniny publiczne zwane opłatami (sic!).

Przez „ustawodawcze poczynania”, a może trafniej – bezprawie legislacyjne⁶⁹, dochodzi do zatarcia granic pomiędzy podatkami i opłatami, ponieważ te ostatnie np. w przypadku opłaty targowej i opłaty miejscowej są *de facto* podatkami⁷⁰. Jednakże należy stać na stanowisku, zgodnie z którym nadanie określonej daninie publicznej – w tym przypadku opłacie – innej nazwy niż podatek, to jednak za mało, aby przestała ona być świadczeniem podatkowym⁷¹. Innymi słowy, taki zabieg legislacyjny nie oznacza automatycznie, że opłata przestanie mieć przymiot podatku⁷², gdyż przez ten ostatni należy rozumieć „obowiązkowe świadczenia, odpowiadające powszechnie przyjętym kryteriom podatku, niezależnie od tego, czy występują pod nazwą podatków czy pod nazwą opłat”⁷³.

Podatki opatrywane etykietą opłat⁷⁴ „stają się niezwykle atrakcyjnym narzędziem presji fiskalnej i zwiększania przychodów publicznych”⁷⁵. Bez wątplenia „wykorzystywanie haseł moralnych dla podwyższania opodatkowania rodzi nieuchronnie pytanie o moralność postępowania prawodawcy”⁷⁶. Jednakże podatnicy (dłużnicy podatkowi, podmioty zobowiązane, zobowiązani, bierno podmioty stosunku podatkowoprawnego) nie mogą stać się ofiarami systemu podatkowego. Wręcz przeciwnie – powinni domagać się, czy też trafniej żądać dobrych i sprawiedliwych podatków jako jednej

⁶⁸ B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 13.

⁶⁹ Szerzej na ten temat A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 69 i nast.

⁷⁰ M. Budziarek, *Pojęcie podatku...*, s. 24; W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010, s. 29.

⁷¹ J. Wantoch-Rekowski, *Opłaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 321.

⁷² Por. B. Brzeziński, W. Morawski, *Opłaty...*, s. 92–93.

⁷³ K. Ostrowski, *System podatkowy PRL...*, s. 6.

⁷⁴ K. Sawicka, *Charakter oraz konstrukcja prawna opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015, s. 151.

⁷⁵ B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 22; analogicznie A. Werner, J. Wierzbiński, *Dysfunkcje prawotwórstwa podatkowego – pokusa nadużycia i iluzja fiskalna w działalności władz polskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, s. 53 i nast., <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2920>

⁷⁶ B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 23.

z kluczowych form danin publicznych⁷⁷. Innymi słowy, chodzi o dobry system podatkowy (system podatków i opłat)⁷⁸, w którym nie będzie zgody na zamienne stosowanie przez ustawodawcę terminów „podatek” i „opłata” tylko po to, aby zrealizować potrzebne wpływy budżetowe na pokrycie obietnic wyborczych, zachowując „janusową” postawę – „My [rządzący – przyp. I.N.] oczywiście nie wprowadzamy żadnych nowych podatków”. Za A. Gomułowiczem godzi się przypomnieć, że nigdy nie było i nie będzie aprobaty dla „władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności. Władzy, która fałsz w dziedzinie opodatkowania uznawała za prawdę. Władzy, która prawodawstwem i systemem poboru podatku zdeformowała ideę opodatkowania. Władzy, która w odniesieniu do opodatkowania przyjmowała jako kierunkową dyrektywę działania zasadę: »Robię to, na co mam ochotę. Wolno mi«⁷⁹.

Oczywiście *a vista* można postawić pytanie o to, dlaczego ustawodawca nie używa nazwy „podatek” na świadczenie adekwatne do jego charakteru, tylko „chowa się” za opłatą. Ukrywanie podatków pod nazwą opłat jest niczym innych jak chęcią „zamaskowania” funkcji fiskalnej tych pierwszych w imię źle pojętej, a szeroko promowanej podatkowej normalności, pod którą skrywa się tylko potrzeba ciągłego zwiększania wpływów budżetowych⁸⁰.

Należy zgodzić się z B. Brzezińskim, że zabieg ukrywania obciążeń podatkowych pod nazwą opłat obliczony jest „na obłaskawienie mniej wyrobionych intelektualnie odłamów społeczeństwa i uzyskanie ich akceptacji dla nowego podatku”⁸¹, aby w ten sposób pokrywać rozbudowane wydatki budżetowe⁸². Ponadto świadczy o *stricte* usługowym oraz instrumentalnym traktowaniu prawa podatkowego przez polityków, co skłania do postawienia pytania o stan ich świadomości dotyczącej kultury prawnej, a tym bardziej wizji całego systemu prawa, a w szczególności

⁷⁷ Por. postanowienie NSA z dnia 28 października 2008 r., sygn. II FZ 423/08, CBOSA.

⁷⁸ Por. J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 1, s. 33.

⁷⁹ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.

⁸⁰ Zob. J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 168–169; też, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Gdańsk 2007, s. 14 i nast.

⁸¹ B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 15.

⁸² Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 34.

podatkowego⁸³. Oczywiście za zdecydowanie niedopuszczalne należy uznać cele, które przyświecają władzy publicznej, aby dla pozyskania dochodów podatkowych usprawiedliwione były każde rozwiązania prawne, które *nolens volens* będą sprzeczne z wartościami i dobrami konstytucyjnie chronionymi⁸⁴. Niestety, analogiczne uwagi można także odnieść do opłat lokalnych, np. opłaty miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów czy targowej, ponieważ ocena ich „konstrukcji prawnej pozwala przyjąć, że są to w zasadzie typowe podatki, gdyż trudno w nich doszukać się ekwiwalentności świadczenia wzajemnego”⁸⁵.

Z psychologicznego punktu widzenia sprawa jest oczywista – danina publiczna zwana opłatą w społecznym przekonaniu kojarzy się z czymś mniej uciążliwym niż podatek⁸⁶. Prawodawca (a *de facto* formacje polityczne sprawujące władze) ze wszelkich sił próbuje wyeliminować przekonanie, że wprowadza kolejne podatki. A czyni tak, bo „większość parlamentarna mogłaby przy tym utracić mandat społeczny. Wprowadzanie kolejnych podatków byłoby więc »niebezpieczne« z politycznego punktu widzenia. Trudno przypuszczać, aby suweren (naród) w kolejnych wyborach poparł władzę cechującą się nadmiernym fiskalizmem”⁸⁷.

Powyższe ustalenia skłaniają do powtórzenia za R. Wiśniewskim, że cnotą polityków – *nolens volens* legislatorów – powinna być mądrość, rozumiana jako „zdolność objęcia wyobraźnią i obiektywną oceną skutków prawa, które stanowią. Nie wchodząc w szczegóły, można pozwolić sobie na stwierdzenie, że ktoś, kto nie rozumie, jaką rolę odgrywa polityka podatkowa jako składnik polityki finansowej, nie rozumie polityki w ogóle, co by znaczyło, że zajmuje się czymś, do czego nie ma przygotowania. A to można nazwać nieodpowiedzialnością moralną osób zajmujących się polityką”⁸⁸. Ponadto w piśmiennictwie zadaje się także pytanie o to, czy zgodnie

⁸³ B. Brzeziński, *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych. Konferencja pod honorowym patronatem Ministra Finansów oraz patronatem naukowym Prof. dr hab. Bogumiła Brzezińskiego i Prof. dr hab. Włodzimierza Nykiela*, Warszawa 2009.

⁸⁴ Szerzej A. Gomułowicz, *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 25 i nast.

⁸⁵ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ R. Wiśniewski, *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 555–556.

z tradycją katolicką tzw. siedem grzechów głównych wystarczy, aby zdiagnozować „uchybień” dzisiejszej legislacji⁸⁹, w tym także podatkowej⁹⁰. Według A. Kidyby należy jeszcze pamiętać o ósmym grzechu, znanym we wschodnim chrześcijaństwie jako „acedia”, czyli traktowanie jako zwyczajnego czegoś, do czego powinno się czuć niechęć⁹¹. Przekładając ten „grzech” na grunt polskiej legislacji, wydaje się, że jest nim dziś „wypadkowa” tzw. obłądy polityczno-legislacyjnej wraz z chuligaństwem prawnym i serwilizmem⁹². Nie można przecież akceptować poczynań ustawodawczych, zgodnie z którymi opłaty mające wszystkie cechy podatku z różnych powodów, a zwłaszcza polityczno-fiskalnych, nie są nazywane podatkami⁹³.

Reasumując, ustawodawca musi być konsekwentny – jeżeli daną daninę publiczną nazywa opłatą, to powinna ona mieć odpłatny charakter⁹⁴. W przeciwnym razie jest to rozwiązanie prawne wadliwe, m.in. z punktu widzenia techniki legislacyjnej oraz zaufania podatników do stanowionego prawa⁹⁵. Co więcej, ukazuje ono, że intencją normodawcy jest dokonanie zabiegu prawnego polegającego na „ukryciu rzeczywistego charakteru świadczenia podatkowego”⁹⁶. W takim razie jeżeli ustawodawca stanowi „złe prawo podatkowe”, pozbawione moralności, to co mają uczynić podmioty zobowiązane do uiszczania danin publicznych?⁹⁷ Czekać beczynn timer kolejnych wyborów parlamentarnych, z nadzieją poprawy? Z tym pytaniem autor niniejszej publikacji pozostawia każdego podatnika, przypominając, że jeżeli opłata „nie wykazuje żadnego powiązania z wzajemnym świadczeniem państwa (jednostki samorządu terytorialnego), jest wówczas faktycznie podatkiem, nawet jeśli nie jest tak nazywana”⁹⁸.

⁸⁹ A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2.

⁹⁰ Por. I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, s. 63, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

⁹¹ A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2–D3.

⁹² Ibidem, s. D3; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa...*, s. 63.

⁹³ Szerzej B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 132–133.

⁹⁴ C. Kosikowski, *Podstawowe pojęcia podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. A/14.

⁹⁵ W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku...*, s. 23–24.

⁹⁶ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa...*, s. 885.

⁹⁷ J. Małecki, *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 502–503.

⁹⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 16. W doktrynie prawa podatkowego można spotkać się również z określeniami „kryptopodatek” i „quasi-podatek” – zob. G. Liszewski,

„Rządy niczego się tak szybko jeden od drugiego nie uczą, jak sztuki wyciągania ludowi pieniędzy z kieszeni”⁹⁹. Tę *sui generis* „racjonalizację” systemu podatkowego, zmierzającą do ukrywania pod różnorodną nazwą opłat *de facto* podatków, należy postrzegać jako wypaczony model polityki podatkowej (finansowej), nastawiony wyłącznie na realizację celów *stricte* fiskalnych¹⁰⁰. Warto w tym miejscu przypomnieć, że podstawową płaszczyzną, na której realizowana jest polityka podatkowa (finansowa), jest tworzenie prawa podatkowego¹⁰¹, gdzie proces legislacji jest bardziej skomplikowany niż w przypadku pozostałych dziedzin prawa i dlatego kluczowe znaczenie ma w nim przestrzeganie modelu racjonalnego tworzenia prawa¹⁰². Niestety, ukrywanie różnego rodzaju podatków pod nazwą opłat dobitnie świadczy, że prawodawca podatkowy od lat sprzeniewierza się zasadom prawidłowej legislacji¹⁰³, m.in. poprzez upolitycznienie procesu legislacyjnego¹⁰⁴ (tzw. zjawisko politycznej instrumentalizacji prawodawstwa podatkowego)¹⁰⁵. Jak wskazał A. Kidyba: „nieczystość polityczna zmieniła się w nieczystość legislacyjną”¹⁰⁶, ponieważ opłaty stały się „bardzo wygodną, z punktu widzenia władzy, alternatywą dla podatków: nie wzbudzają zbyt negatywnych emocji w społeczeństwie”¹⁰⁷, które *de facto* jest

Wstęp; tenże, *Opłaty w polskim systemie prawa*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 12 i 257.

⁹⁹ A. Smith, *O bogactwie narodów*, za B. Brzezińskim, *Wprowadzenie...*, s. 89.

¹⁰⁰ Zob. J. Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 529 i nast.

¹⁰¹ *Ibidem*, s. 530 i nast.

¹⁰² A. Gomułowicz, J. Małecki, „Dziwactwa” legislacji podatkowej, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 141 i nast.

¹⁰³ Szerzej A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 21 i nast.; zob. także E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006; tenże, *Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

¹⁰⁴ Zob. C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 13 i nast.

¹⁰⁵ A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe...*, s. 24.

¹⁰⁶ A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2.

¹⁰⁷ G. Liszewski, *Wstęp*, s. 12.

niezorientowane w liczbie istniejących w kraju opłat, a tym bardziej w tym, że mają one charakter danin podatkowych. Ponadto ustanawianie opłat w aktach prawnych niemających nic wspólnego z prawem daninowym stało się „wytrychem” do omijania „konstytucyjnego nakazu wprowadzania do systemu prawa świadczeń podatkowych wyłącznie w formie ustawy”¹⁰⁸.

Praktyka dążenia za wszelką cenę do maksymalizacji dochodów budżetowych oznacza naruszanie podstawowych zasad prawa podatkowego, prowadząc tym samym do fiskalizmu destrukcyjnego dla gospodarki oraz biernych podmiotów stosunku podatkowoprawnego¹⁰⁹. Truizmem jest więc twierdzenie, że określenie daniny publicznej jako podatku czy opłaty ma znaczenie tylko czysto semantyczne¹¹⁰. Takie postępowanie jest wyłącznie instrumentalnym potraktowaniem prawa podatkowego przez ustawodawcę, a w rzeczywistości przez polityków, którzy bezrefleksyjnie „depczą” wypracowywaną latami kulturę prawną oraz reguły poprawnej legislacji¹¹¹, dążąc wyłącznie do maksymalizacji wpływów budżetowych¹¹². Innymi słowy, *fiscus non erubescit*¹¹³, ponieważ „brak poczucia odpowiedzialności za prawidłowe i legalne tworzenie [...] prawa podatkowego jest nadużyciem władzy państwowej”¹¹⁴, która *nolens volens* „jest w stanie skonsumować każdą ilość dostarczonych [...] środków, a [...] wóldarze nie cofną się przed żadnym rozwiązaniem [...] aby [...] zasoby powiększyć”¹¹⁵. Adekwatny w tym przypadku będzie użyty przez B. Brzezińskiego zwrot „oklepywanie”¹¹⁶ podatników, który w analizowanej sytuacji polega na leksykalnym „rozwadnianiu” zastanych w prawie podatkowym kwestii pojęciowych w obszarze

¹⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁹ W. Nykiel, *Budżet...*, s. 54.

¹¹⁰ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 marca 2014 r., sygn. I SA/Go 51/14, CBOSA; zob. W. Wójtowicz, *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 7.

¹¹¹ Zob. B. Brzeziński, *Reformy podatkowe...*, s. 11.

¹¹² J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 16 i nast.

¹¹³ A. Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit. O niektórych italskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, s. 135, <https://doi.org/10.18778/7525-887-5>

¹¹⁴ C. Kosikowski, *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 29.

¹¹⁵ A. Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit...*, s. 135.

¹¹⁶ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2.

stosowanego przez ustawodawcę zamiennie nazewnictwa „opłata” zamiast „podatek”, m.in. jako przejaw niekonsekwencji terminologicznej¹¹⁷. Uprawnione jest więc twierdzenie W. Łączkowskiego, że „przepisy niesprawiedliwe pozostają tylko przepisami, które nie nabyły godności prawa”¹¹⁸, a w szczególności w sytuacji, gdy zostały uchwalone przez polityków wierzących w tzw. nieomylną i upolitycznioną regułę parlamentarno-większościową¹¹⁹, forsowaną przez rządzącą formację (koalicję), której działania mogą doprowadzić do destrukcji państwa i jego demokratycznych fundamentów¹²⁰. Przypomina to „analogię do sytuacji rozbitków morskich, którzy wyrzucili za burtę kompas i w celu określenia kierunków geograficznych podejmują rozpaczliwe próby ich wskazania poprzez głosowanie. Jest to wprawdzie bardzo demokratyczna metoda, ale czy rzeczywiście północ będzie tam, gdzie zadecydowała o tym większość”¹²¹? Następtwem wiary w powyższą podatkowo-legislacyjną utopijną filozofię jest konieczność stworzenia/napisania od nowa właściwie wszystkich podatkowych tekstów aktów normatywnych ze względu na stopień ich dekompozycji¹²². Postawić należy pytanie: „Ale kto miałby tego dokonać?”. I tym razem należy odwołać się do postulatu W. Łączkowskiego, aby wprowadzić do przepisów związanych z prawem wyborczym wysokie wymogi stawiane kandydatom do władz prawodawczych, a przede wszystkim przesłanki związane z kompetencjami merytorycznymi oraz etycznymi¹²³.

¹¹⁷ B. Brzeziński, *Opłaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000, s. 192.

¹¹⁸ W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998, s. 107.

¹¹⁹ Zob. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 12 i nast.

¹²⁰ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*.

¹²¹ W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2, s. 180; zob. także I. Nowak, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 13, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>

¹²² Szerzej B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6, s. 429 i nast.

¹²³ W. Łączkowski, *Ograniczenia prawa stanowionego*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Lublin 2010, s. 81.

Powyższe rozważania zachęciły autora do postawienia końcowego, raczej retorycznego pytania: „Czy podatnicy jeszcze uwierzą w swego rodzaju sprawnie działający system podatkowo-nakazowo-rozdzielczy?” – a w szczególności w przypadku pakietu ustaw uchwalonego w ramach tzw. Podatkowego Polskiego Ładu¹²⁴, który 1 stycznia 2022 r. zaskoczył wszystkich z siłą niszczycielskiego huraganu. Jednakże czołowi przedstawiciele Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej, Ministerstwa Rodziny i Polityki Społecznej z Premierem Rzeczypospolitej Polskiej na czele uspokajają niedowierzających klientów¹²⁵/obywateli/podatników, podnosząc m.in., że Polski Ład został zaprojektowany z myślą o przyszłości Polski i Polaków¹²⁶, jako wielki krok naprzód¹²⁷ i najbardziej ambitna solidarnościowa reforma systemu podatkowego w ciągu ostatnich 30 lat¹²⁸, która wprowadza „nasz system podatkowy w XXI wiek, równając go z najnowocześniejszymi systemami podatkowymi w Europie”¹²⁹. Dodają także, że dobro obywateli jest dla nich najważniejsze i robią wszystko, aby chronić Polaków (i ich portfele) przed skutkami inflacji¹³⁰, jednocześnie deklarując,

¹²⁴ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105 ze zm.).

¹²⁵ W ostatnim czasie podejmowane są także różnorakie działania populistyczno-propagandowe wobec podatników, „namiętnie” nazywanych przez kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej klientami, których celem jest podobno zaspokojenie zainteresowania opinii publicznej skutkami reform związanych z Polskim Ładem – zob. przykładowe informacje na stronie Ministerstwa Finansów, pt. *Polski Ład – informacja dla księgowych*, <https://www.gov.pl/web/kas/polski-lad-informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 16.01.2022).

¹²⁶ Zob. M. Małąg, Minister Rodziny i Polityki Społecznej – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <http://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 16.01.2022).

¹²⁷ Zob. T. Kościński, Minister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 16.01.2022).

¹²⁸ Zob. M. Morawiecki, Premier RP – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 16.01.2022).

¹²⁹ Zob. J. Sarnowski, Wiceminister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 16.01.2022).

¹³⁰ Zob. M. Małąg, Minister Rodziny i Polityki Społecznej – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Minister Małąg o ochronie dla odbiorców gazu: Zadbaliśmy o placówki z zakresu*

że mamy stabilną sytuację finansów publicznych¹³¹, na której w ostatnich latach korzystają m.in. samorządy¹³².

Zapewne S. Kisielewski rzekłby: „jak to władza bohatersko walczy z trudnościami, które sama wygenerowała” (sic!). Daje to impuls do dalszych rozważań w tym obszarze, ale już w odrębnym opracowaniu.

BIBLIOGRAFIA

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
- Antonów D., *Opłata skarbową w polskim porządku prawnym*, LEX/el. 2017.
- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015.
- Brzeziński B., *Danina publiczna*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2.
- Brzeziński B., *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013.
- Brzeziński B., *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989.
- Brzeziński B., *Opłaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000.
- Brzeziński B., *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.01>
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych. Konferencja pod honorowym patronatem Ministra Finansów oraz patronatem naukowym Prof. dr hab. Bogumiła Brzezińskiego i Prof. dr hab. Włodzimierza Nykiela*, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.

polityki społecznej, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/minister-malag-o-ochronie-dla-odbiorcow-gazu-zadbalismy-o-placowki-z-zakresu-polityki-spoecznej> (dostęp: 16.01.2022).

¹³¹ Zob. P. Patkowski, Wiceminister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS...*

¹³² Zob. S. Skuza, Wiceminister Finansów – *ibidem*.

- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Morawski W., *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007.
- Budziarek M., *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcyjne podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 1, Łódź 2014.
- Czaja-Hliniak I., *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013.
- Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8.
- Eteł L., *Pojęcie podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2005.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995.
- Gliniecka J., *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Gdańsk 2007.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Gliniecka J., *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2005.
- Glumińska-Pawlic J., *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020.
- Gomułowicz A., *Podatek a opłata*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, LEX/el. 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.
- Gomułowicz A., *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
- Gomułowicz A., *System podatkowy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., „Dziwactwa” legislacji podatkowej, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Jaśkiewiczowa J., *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988.
- Kalinowski M., *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
- Kalinowski M., *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996.
- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Poradnik”, 16 lutego 2021, nr 31(5439).
- Komar A., Łączkowski W., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985.
- Kosikowski C., *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Kosikowski C., *Podstawowe pojęcia podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998.
- Kosikowski C., *Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
- Kukulski Z., *Rodzaje podatków*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Kukulski Z., Strzelec D., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Liszewski G., *Oplaty w polskim systemie prawa*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Liszewski G., *Wstęp*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Łączkowski W., *Ograniczenia prawa stanowionego*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Lublin 2010.
- Łączkowski W., *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998.
- Małecki J., *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.
- Małecki J., *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4.
- Mariański A., *Komentarz do art. 6 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

- Mastalski R., *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 6*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Matarewicz J., *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, *Legalis/el.*
- Miemiec W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
- Mirek I., *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>
- Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, red. L. Etel, Białystok 2017.
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *Opłata skarbowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014.
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
- Nykiel W., *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Nykiel W., *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., Wilk M., *Tendencje rozwojowe prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, LEX/el. 2006.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Legalis/el.* 2002.
- Ostrowski K., *System podatkowy PRL. Skrypt dla studentów wydziału prawa i studium administracyjnego*, Kraków 1971.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.
- Pikulska-Radomska A., *Fiscus non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, <https://doi.org/10.18778/7525-887-5>
- Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, red. L. Etel, R. Dowgier, Białystok 2013.

- Popławski M., *Komentarz do art. 3. o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Sawicka K., *Charakter oraz konstrukcja prawna opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015.
- Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Minister Małag o ochronie dla odbiorców gazu: Zadbalismy o placówki z zakresu polityki społecznej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/minister-malag-o-ochronie-dla-odbiorcow-gazu-zadbalismy-o-placowki-z-zakresu-polityki-spoecznej> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, <https://www.gov.pl/web/kas/polski-lad-informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 16.01.2022).
- Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Wantoch-Rekowski J., *Opłaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Werner A., Wierzbicki J., *Dysfunkcje prawotwórstwa podatkowego – pokusa nadużycia i iluzja fiskalna w działalności władz polskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2920>
- Wiśniewski R., *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Wójtowicz W., *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W., *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995.
- Zdzitowiecki J., *System podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 1.

TAXES CALLED CHARGES IN THE NAME OF MAXIMISING BUDGET REVENUES – OUTLINE OF ISSUES

Summary. The aim of this publication is to present the dysfunction that the Polish legislator (in this role de facto politicians) has had for many years in the inadequate use of the nomenclature in the space of public and legal tributes for the term tax and fee. For the above research purpose the author has used, in principle, the doctrinal views according to which the use of the name fee for benefits fulfilling all the characteristics of a tax is undoubtedly worthy of unambiguous criticism. All this is done in order to obtain budgetary revenues by concealing subsequent taxes under the name of fees so as not to arouse negative emotions among citizens, *nolens volens* future voters, and representatives of the faithful electorate.

Keywords: tax, fee, legislature, policy, equivalency

FORMY KONWERSJI DŁUGU NA KAPITAŁ W ZAMIAN ZA WKŁAD NIEPIENIĘŻNY W ŚWIETLE PRAWA PODATKOWEGO – ANALIZA PODOBIEŃSTW I RÓŻNIC

Streszczenie. Cele artykułu to przedstawienie, analiza, a także uporządkowanie aspektów podatkowych (dotyczących podatków dochodowych oraz w mniejszym stopniu także podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od towarów i usług) wyróżnianych na gruncie polskiego porządku prawnego form konwersji długu na kapitał (*debt-to-equity swap*), dokonywanej w ramach podwyższenia kapitału zakładowego w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem jest wierzytelność wobec spółki, wygasająca w wyniku przeprowadzonej operacji. Autor w pierwszej kolejności pokrótce przedstawia koncepcję ogólną konwersji długu na kapitał, a następnie dokonuje analizy aspektów podatkowych dopuszczalnych form jej dokonania w zamian za wkład niepieniężny, ukazując podobieństwa i różnice w ich klasyfikacji prawnopodatkowej. Na koniec prezentuje wnioski płynące z omówionych zagadnień oraz krótką ocenę perspektyw stosowania przez podatników danych form konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny.

Słowa kluczowe: konwersja długu na kapitał, wierzytelności, wkład niepieniężny, kapitał zakładowy, podatki

* Doradca podatkowy, doktorant, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski, e-mail: konrad.suchojad@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-4716-4101>



Data wpływu: 2.01.2022. Data akceptacji: 28.02.2022.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Konwersja długu na kapitał (*debt-to-equity swap*) stanowi od lat popularną także na polskim rynku kapitałowym¹ formę neutralizacji zadłużenia i podwyższenia kapitału zakładowego spółki w jednym. Jako forma restrukturyzacji długu modelowo sprowadza się ona z perspektywy spółki do zmiany formy finansowania z dłużnego na kapitałowe, a z perspektywy wierzycieli (finansujących) do zamiany posiadanych przez nich wierzytelności na udziały w podwyższonym o ich wartość kapitale zakładowym spółki – dawnego dłużnika, a obecnie emitenta nowych udziałów lub akcji. W doktrynie wskazuje się, że operacja ta może zostać przeprowadzona na kilka sposobów² (choć w praktyce obrotu zasadniczo zastosowanie znajdują tylko dwa z nich³). Można je podzielić na dwie grupy. Pierwsza – będąca przedmiotem niniejszego artykułu – obejmuje metody dokonywania konwersji w ramach podwyższenia kapitału zakładowego w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem jest wierzytelność wobec spółki, wygasająca na skutek konfuzji, zwolnienia z długu lub potrącenia. Druga natomiast obejmuje metody dokonywania konwersji w ramach podwyższenia kapitału zakładowego w zamian za wkłady pieniężne, gdzie kolejno dochodzi do wygaśnięcia wierzytelności wobec spółki przez jej potrącenie z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładów pieniężnych lub zastosowanie instytucji *datio in solutum*⁴. Obie grupy przez lata były przedmiotem istotnych kontrowersji podatkowych, uwidoczonych w treści wielu rozbieżnych orzeczeń i interpretacji indywidualnych⁵,

¹ D. Marciniak, *Moment podwyższenia kapitału zakładowego w konwersji wierzytelności na kapitał zakładowy w ustawie – Prawo restrukturyzacyjne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2018, nr 12, s. 34.

² A. Nowacki, *Konwersja długu na kapitał*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, nr 12, s. 38–43.

³ H. Litwińczuk, *Związki prawa podatkowego z prawem gospodarczym i prawem spółek*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019, s. 369.

⁴ A. Nowacki, *Konwersja długu...*, s. 38–43.

⁵ Odnośnie do konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny zob. uwagi ustawodawcy dotyczące ówczesnych rozbieżności orzeczniczych w materii traktowania podatkowego konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny na gruncie podatków dochodowych w cz. II pkt 6 uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Druk Sejmowy z 2018 r., nr 2854), s. 14, z kolei odnośnie do konwersji długu na kapitał w zamian za wkład pieniężny por. np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 14 grudnia 2004 r.,

i z tego też względu⁶ podjęta została interwencja ustawodawcy⁷, która – chociaż można było oczekiwać, że stanie się czynnikiem stabilizującym i prowadzącym do ujednoczenia pewnych relewantnych obszarów orzecznictwa sądów administracyjnych – jednak nadal nie rozstrzygnęła części występujących w praktyce i teorii prawa podatkowego wątpliwości odnoszących się do właściwych rozliczeń podatkowych związanych z dokonaniem operacji konwersji długu na kapitał. Wynika to z faktu, że zakres nowelizacji ograniczył się zasadniczo do tylko jednej z możliwych form konwersji długu na kapitał.

Formą, której dotyczyły zmiany w przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸, jest konwersja długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, w ramach której przeprowadzana jest zamiana wierzytelności podmiotów mogących być zarówno aktualnymi współnikami (udziałowcami lub akcjonariuszami) danej spółki, jak i podmiotami z nią dotychczas w żaden sposób niepowiązanymi⁹, które to wierzytelności odzwierciedlają zobowiązania spółki wobec rzeczonych podmiotów na udziały w podwyższonym kapitale zakładowym tejże spółki. Zamiana w tej formie dokonuje się poprzez wniesienie przedmiotowych wierzytelności aportem do spółki na poczet objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym. W ten sposób wniesione aportem wierzytelności oraz dług spółki wygasają w wyniku konfuzji, tj. na skutek zlania się praw i obowiązków wierzyciela i dłużnika w jednej osobie¹⁰, dawny wierzyciel obejmuje zaś udziały (lub akcje) w podwyższonym kapitale zakładowym spółki.

sygn. FSK 2066/04 i FSK 1408/04; z dnia 20 października 2017 r., sygn. II FSK 2592/15 i II FSK 2611/15; z dnia 12 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 1994/17; wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie: z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. III SA/Wa 427/12; z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 1845/14; z dnia 13 maja 2015 r., sygn. III SA/Wa 2496/14; z dnia 29 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1693/17.

⁶ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Druk Sejmowy z 2018 r., nr 2854), s. 14.

⁷ Zob. np. art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159).

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

⁹ Por. np. wyrok NSA z dnia 28 lutego 2005 r., sygn. FSK 1434/04 i A. Nowacki, *Konwersja wierzytelności w układzie*, [w:] *Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie*, red. M. Dumkiewicz, K. Kopaczyńska-Pieczniak, J. Szczotka, t. II, Warszawa 2020, s. 1126–1140.

¹⁰ Chociaż wygaśnięcie zobowiązań w drodze konfuzji nie zostało uregulowane wprost w przepisach żadnego aktu prawnego na wzór wygaśnięcia w ten sposób praw

Dodatkowo konwersja długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności wobec spółki może teoretycznie zostać dokonana także w formie zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością¹¹ oraz w formie potrącenia konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci konwertowanej wierzytelności¹². W pierwszym z wyżej wymienionych przypadków zobowiązanie spółki (i tym samym wierzytelność jej wierzyciela) wygasa na skutek zwolnienia spółki przez wierzyciela z rzeczowego zobowiązania, które to zwolnienie spółka przyjmuje¹³, przy czym do zwolnienia dochodzi w drodze wykonania przez wierzyciela jego zobowiązania do wniesienia wkładu niepieniężnego, w związku z czym spółka zobligowana jest do świadczenia wzajemnego w postaci wydania wierzycielowi udziałów lub akcji w podwyższonym kapitale zakładowym. Z kolei w drugim przypadku dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania spółki i zobowiązania wierzyciela do wniesienia konwertowanej wierzytelności na skutek realizacji umowy potrącenia¹⁴, przy czym spółka pozostaje nadal zobligowana do wydania wierzycielowi konwertowanej wierzytelności udziałów lub akcji w podwyższonym kapitale zakładowym, gdyż wygaśnięciu na skutek potrącenia nie podlega oczywiście wierzytelność w przedmiocie

rzeczowych – art. 247 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740), dalej: k.c. – to jednak jest ono wywodzone z art. 353 k.c. – zob. np. T. Henclewski, *Instytucja konfuzji w polskim prawie cywilnym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 4, s. 52–53. W kontekście wygaśnięcia zobowiązań w drodze konfuzji w ramach dokonywanej konwersji długu na kapitał zob. np. wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 476/13; wyroki: WSA w Łodzi z dnia 3 stycznia 2008 r., sygn. I SA/Łd 1045/07; WSA w Poznaniu z dnia 22 maja 2013 r., sygn. I SA/Po 174/13; WSA w Olsztynie z dnia 23 października 2014 r., sygn. I SA/Ol 673/14; WSA we Wrocławiu z dnia 8 października 2019 r., sygn. I SA/Wr 531/19.

¹¹ Za dopuszczalnością takiej formy konwersji długu na kapitał opowiadają się m.in. A. Nowacki, *Konwersja długu...*, s. 41–42; K. Oplustil, *Wierzytelność wobec spółki kapitałowej jako przedmiot potrącenia i konwersji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 2, s. 25; C. Wiśniewski, *Konwersja długu na kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1996, nr 9, s. 29. Odmienne tę formę konwersji traktuje z kolei np. M. Romanowski, *Warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego*, Warszawa 2004, s. 224.

¹² A. Nowacki, *Konwersja długu...*, s. 42.

¹³ Art. 508 k.c.

¹⁴ Zgodnie z art. 14 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1526), dalej: k.s.h., w celu konwersji długu na kapitał możliwe jest jedynie potrącenie umowne, nie ma zatem zastosowania jednostronne potrącenie ustawowe, uregulowane w art. 498 k.c.

wydania udziałów lub akcji, przysługująca wierzycielowi konwertowanej wierzytelności.

Spośród powyższych metod konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny w praktyce obrotu zastosowanie znajduje *de facto* tylko jedna z nich – wniesienie wierzytelności aportem do spółki w zamian za udziały lub akcje w jej podwyższonym kapitale zakładowym, a następnie wygaśnięcie rzeczowej wierzytelności w drodze konfuzji¹⁵. Pozostałe teoretycznie dopuszczalne formy konwersji stanowią zaś co najwyżej przedmiot teoretycznych rozważań. Równocześnie przedmiotowe formy konwersji długu na kapitał, chociaż prowadzące zasadniczo do tożsamego efektu, nie podlegają całkowicie jednolitemu traktowaniu z perspektywy prawa podatkowego, rozbieżności zachodzą bowiem nie tylko pomiędzy formami konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny i formami dokonywania tej konwersji w zamian za wkład pieniężny, ale i w obrębie rzeczonych grup, pomiędzy poszczególnymi dopuszczalnymi formami wchodzącymi w ich skład. Przedmiotem dalszych rozważań w niniejszym artykule będą podobieństwa i różnice w klasyfikacji podatkowej, zachodzące pomiędzy poszczególnymi dopuszczalnymi formami konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny. Z uwagi na obszerność analizowanych zagadnień poza zakresem rozważań pozostaną z kolei kwestie form konwersji długu na kapitał w zamian za wkład pieniężny.

2. PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Konwersja długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, dokonywana zarówno w drodze wniesienia wierzytelności aportem do spółki w zamian za udziały lub akcje w jej podwyższonym kapitale zakładowym, skutkującego wygaśnięciem rzeczowej wierzytelności w drodze konfuzji, jak i w pozostałych dopuszczalnych wariantach jej dokonywania w zamian za wkład niepieniężny (tj. w formie zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością oraz w formie potrącenia konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego), oznacza konieczność zmiany umowy (lub statutu) spółki. Wynika to z tego, że w celu jej przeprowadzenia konieczne jest podwyższenie kapitału zakładowego (możliwe jest także podwyższenie kapitału zakładowego spółki w celu dokonania konwersji długu na kapitał

¹⁵ H. Litwińczuk, *Związki prawa podatkowego...*, s. 369.

bez dokonywania zmiany w umowie lub statucie spółki, niemniej jednak działanie takie traktuje się dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych identycznie ze zmianą umowy spółki¹⁶). Czynność ta z kolei stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych obliczanym od kwoty podwyższenia¹⁷, sam obowiązek podatkowy (z właściwą stawką 0,5%¹⁸) powstaje zaś z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego i obciąża spółkę¹⁹.

3. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Przyjmując, że co do zasady przedmiotem konwersji długu na kapitał w rozważanych formach są wierzytelności własne, można skonkludować, że wniesienie ich aportem do spółki jest czynnością neutralną z perspektywy podatku od towarów i usług, nie stanowiąc ani dostawy towarów, ani świadczenia usług, w tym usług pośrednictwa finansowego²⁰. Szczególną sytuację, w której konwersja długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny nie będzie jednak neutralna z perspektywy podatku od towarów i usług, stanowi okoliczność, w której konwersja dokonywana jest przez wniesienie aportem do spółki wierzytelności obcej, tj. nabytej uprzednio przez obecnego wierzyciela, będącego podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie windykacji wierzytelności, od podmiotu trzeciego²¹. Taka szczególna sytuacji wniesienia wierzytelności obcej do spółki w ramach konwersji długu na kapitał w zamian za udziały lub akcje w tejże spółce stanowić może formę windykacji tej wierzytelności. Wierzyciel świadczy zatem wówczas w ten sposób usługę pośrednictwa finansowego na rzecz podmiotu trzeciego, od którego nabył on wierzytelność, a usługa ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (o stawce 23%²²). Analogiczną ocenę

¹⁶ Zob. art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy 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. Zob. także: H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 106–107.

¹⁷ Zob. art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k u.p.c.c.

¹⁸ Art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.c.c.

¹⁹ Art. 3 ust. 1 pkt 2 i art. 4 pkt 9 u.p.c.c.

²⁰ Zob. art. 5 ust. 1 w zw. z art. 7 i art. 8 ustawy 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.

²¹ M. Barowicz, *Konwersja zobowiązań na kapitał zakładowy*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 10, s. 55–56.

²² Art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. Dodatkowo możliwa jest także sytuacja, w której transakcja ta będzie się mieścić w zakresie opodatkowania podatkiem od

przedstawić należy także w stosunku do konwersji w formie zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością w zamian za wydanie udziałów lub akcji w podwyższonym kapitale zakładowym oraz w formie potrącenia wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedmiotowej wierzytelności w celu wydania udziałów lub akcji nowej emisji, zważywszy, że obie te formy konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny także stanowią formę windykacji konwertowanej wierzytelności nabytej przez jej wierzyciela od osoby trzeciej w tymże celu.

4. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH – OPODATKOWANIE PO STRONIE SPÓŁKI

Z perspektywy podatku dochodowego od osób prawnych w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że klasyfikacja podatkowa otrzymanego przez spółkę w ramach konwersji długu na kapitał w jej podstawowej, rozważanej formie wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności przysługujących wobec tejże spółki nie budzi zasadniczo wątpliwości, gdyż bezpośrednio z treści art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. wynika wyłączenie z opodatkowania tym podatkiem „przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego”. Wątpliwości w praktyce nie budzi także fakt, że udziały lub akcje w podwyższonym kapitale zakładowym, wydane wierzycielowi w zamian za wniesiony wkład niepieniężny, nie stanowią dla spółki kosztu uzyskania przychodu²³. Przedmiotem sporu może być już jednak możliwość zaliczenia przez spółkę do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych w związku z podwyższeniem rzeczonoego kapitału (takich jak koszty doradztwa prawnego i finansowego czy analiz ekonomicznych). Zgodnie z jedną z funkcjonujących w obrocie linii orzeczniczych z uwagi na fakt, że otrzymane na podwyższenie kapitału zakładowego wkłady niepieniężne nie stanowią przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, niemożliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z ich uzyskaniem i podwyższeniem kapitału, nawet gdy są to wydatki co do zasady pośrednio tylko powiązane z rzeczonym pozyskaniem

towarów i usług, ale będzie z niego zwolniona, o czym pisze M. Barowicz, *Konwersja zobowiązań...*, s. 55–56 (zob. też art. 43 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 3 załącznika nr 4 do u.p.t.u.).

²³ Zob. też np. M. Barowicz, *Konwersja zobowiązań...*, s. 54.

wkładów na podwyższenie kapitału zakładowego i uchwaleniem rzeczowego podwyższenia (jak wyżej wymienione wydatki na doradztwo czy analizy ekonomiczne)²⁴. Zgodnie zaś z drugą (i wydaje się wiodącą²⁵) z pojawiających się w orzecznictwie sądów administracyjnych linii orzeczniczych przedmiotowe wydatki w części „fakultatywnej”, tj. te, bez których podwyższenie kapitału jest co do zasady możliwe, a ich poniesienie wynika z autonomicznej decyzji spółki, stanowią dla niej koszty uzyskania przychodu, co uzasadnione jest przyjęciem, że wydatki te mają w istocie na celu zachowanie i zabezpieczenie źródła przychodów²⁶. Obecnie całkowitej dezaktualizacji uległa z kolei dawniej prezentowana trzecia linia orzecznicza, w świetle której do kosztów uzyskania przychodów zaliczany powinien być ogół wydatków ponoszonych w celu podwyższenia kapitału zakładowego w ramach konwersji długu na kapitał, tj. nie tylko koszty doradztwa prawnego czy finansowego, ale i koszty ściśle związane z przygotowaniem prospektu emisyjnego, taksa notarialna, podatek od czynności cywilnoprawnych czy opłaty za wpis podwyższenia do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) i ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (MSiG). Uzasadniane było to tym, że wszystkie wydatki ponoszone w celu podniesienia kapitału zakładowego mają w istocie służyć zachowaniu i zabezpieczeniu źródła przychodów, podwyższenie nakierowane jest bowiem na rozwój gospodarczy spółki i wzrost jej dochodowości²⁷. Z uwagi na treść uchwały 7 sędziów NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., sygn. II FPS 6/10, właściwe wydaje się przyjęcie drugiej z wyżej wymienionych linii orzeczniczych, aczkolwiek mimo upływu lat od wydania wyżej wymienionej uchwały stanowisko sądów administracyjnych, pomimo odrzucenia trzeciej ze wskazanych linii orzeczniczych, nie ulegało w tym zakresie całkowitemu ujednoczeniu (czego dowodzi istnienie nadal linii pierwszej i drugiej).

Analogiczne uwagi poczynić należy także względem konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, dokonywanej poprzez

²⁴ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1560/07; z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. II FSK 395/08; z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. II FSK 552/12.

²⁵ Por. orzecznictwo przywołane w przypisach 24 i 26.

²⁶ Poza uchwałą 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2011 r., sygn. II FPS 6/10 zob. też np. wyroki NSA: z dnia 5 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2306/11; z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. II FSK 2425/11; z dnia 30 września 2015 r., sygn. II FSK 1967/13; z dnia 11 maja 2016 r., sygn. II FSK 892/14.

²⁷ Zob. np. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2007 r., sygn. I SA/Gd 753/07; WSA w Krakowie z dnia 23 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 296/09; WSA w Opolu z dnia 20 maja 2009 r., sygn. I SA/Op 81/09.

zwolnienie spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością oraz poprzez potrącenie konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci tejże konwertowanej wierzytelności. W pierwszej z rozważanych alternatywnych form konwersji długu na kapitał dochodzi mianowicie do podwyższenia kapitału zakładowego i wydania wierzycielowi konwertowanej wierzytelności udziałów lub akcji w tymże podwyższonym kapitale w zamian za zwolnienie spółki z długu, które stanowi świadczenie (wkład niepieniężny) wierzyciela konwertowanej wierzytelności na poczet przedmiotowego podwyższenia kapitału zakładowego. Od strony spółki czynność tę należy rozpatrywać zatem jako przysporzenie z tytułu umorzenia zobowiązań wynikających z konwertowanej wierzytelności, które to przysporzenie zostało przez spółkę otrzymane na poczet podwyższenia kapitału zakładowego. Tak samo w drugiej z rozważanych alternatywnych form konwersji długu na kapitał dochodzi do umorzenia zobowiązań spółki z tytułu konwertowanej wierzytelności (w drodze ich potrącenia z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci konwertowanej wierzytelności, które to potrącenie należy z tego powodu potraktować jako sposób wniesienia umówionego wkładu niepieniężnego²⁸), co od strony spółki należy rozpatrywać jako przysporzenie z tytułu wygaśnięcia obowiązku realizacji zobowiązań wynikających z konwertowanej wierzytelności, które to przysporzenie także zostało przez spółkę otrzymane na poczet podwyższenia kapitału zakładowego.

W końcu po stronie spółki za przychód nie powinno się uznawać także i samego wygaśnięcia konwertowanej wierzytelności (na skutek konfuzji, zwolnienia ze zobowiązania czy potrącenia). Zaznaczenia wymaga jednak, że zagadnienie powstania przychodu z tytułu wygaśnięcia konwertowanej wierzytelności, przynajmniej w przypadku pierwszej z rozważanych form konwersji w zamian za wkład niepieniężny, nie powinno być rozpatrywane przez pryzmat wyłączenia z art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., zważywszy, że samo wygaśnięcie konwertowanej wierzytelności na skutek konfuzji jest dopiero efektem wniesienia wkładu niepieniężnego na poczet podwyższenia kapitału zakładowego. Nie można zatem zrównywać zdarzenia o charakterze przyczynowym (otrzymanie wyłączonego z opodatkowania przychodu na podwyższenie kapitału zakładowego) z odrębnym zdarzeniem skutkowym (wygaśnięcie konwertowanej wierzytelności w drodze konfuzji w efekcie wcześniejszego jej otrzymania przez zobowiązaną z jej tytułu spółkę).

²⁸ A. Nowacki, *Konwersja długu...*, s. 42.

Chociaż jednak art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. stanowi, że: „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych: zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy”, to wydaje się, że przepis ten nie powinien znaleźć zastosowania w stosunku do rozważanej formy konwersji długu na kapitał, odnosi się on bowiem wyłącznie do sytuacji, w których zobowiązanie spółki ulega przedawnieniu (co można zostawić całkowicie poza zakresem niniejszych rozważań jako nierelevantne) lub też umorzeniu. Przez umorzenie zobowiązania w świetle art. 498–508 k.c. należy rozumieć potrącenie, odnowienie oraz zwolnienie z długu, niemniej jednak – jak słusznie wskazuje się w doktrynie – przychód mógłby powstać na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. jedynie w sytuacji nieodpłatnego zwolnienia z długu, gdyż tylko takie kreuje dla zobowiązanego definitywne przysporzenie majątkowe²⁹. Tymczasem w przypadku konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, dokonywanej w drodze wniesienia wierzytelności aportem do spółki w zamian za udziały lub akcje w jej podwyższonym kapitale zakładowym, wierzytelność wygasa na skutek konfuzji konwertowanych wierzytelności ze zobowiązaniem spółki do ich spłaty na skutek ziania się przedmiotowych praw i obowiązków w spółce (spółka nie może bowiem dochodzić praw z wierzytelności od siebie samej). Wygaśnięcie następuje więc z mocy prawa, jako rezultat zamiany wierzytelności na udziały lub akcje w podwyższonym kapitale zakładowym spółki, zamiana nie stanowi zatem nieodpłatnego zwolnienia spółki z długu. Brak zaistnienia obowiązku podatkowego z tytułu wygaśnięcia w drodze konfuzji zobowiązania spółki wynikającego z konwertowanej wierzytelności znajduje też potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁰, praktyce organów podatkowych³¹ i doktrynie³².

²⁹ Zob. np. *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2019, art. 12, nb. 46; P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2020, s. 489–525; W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 203–209, odmiennie zob. przypis 33.

³⁰ Zob. np. wyroki: WSA w Poznaniu z dnia 22 maja 2013 r., sygn. I SA/Po 174/13; WSA w Olsztynie z dnia 23 października 2014 r., sygn. I SA/Ol 673/14; WSA we Wrocławiu z dnia 8 października 2019 r., sygn. I SA/Wr 531/19.

³¹ Zob. np. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 grudnia 2015 r., sygn. IPPB3/4510-994/15-2/AG czy Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 stycznia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.1123.2016.1.MS; z dnia 15 lutego 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.1148.2016.1.BG.

³² *Podatek dochodowy...*, art. 12, nb. 47.

Powyższe uwagi w zakresie niepowstania obowiązku podatkowego na skutek wygaśnięcia zobowiązania spółki będącego przedmiotem konwertowanej wierzytelności w przypadku podstawowej formy konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny odnieść powinno się także i do dwóch pozostałych mogących znaleźć zastosowanie metod konwersji, wchodzących w skład omawianej grupy. Na wstępie można jednak zaznaczyć, że w tym zakresie uzasadnione wydaje się również uznanie, że w stosunku do konwersji długu na kapitał, dokonywanych rzeczonymi alternatywnymi metodami, art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. będzie wyjątkowo odgrywać rolę *lex specialis* względem art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. Wynika to z faktu, że – inaczej niż dla konwersji – przy zastosowaniu podstawowej metody skutkującej wygaśnięciem konwertowanej wierzytelności na skutek konfuzji w przypadku rozważanych dwóch pozostałych metod wygaśnięcie zobowiązań spółki z tytułu konwertowanej wierzytelności następuje nie w ramach zdarzenia odrębnego od samego wniesienia wkładu niepieniężnego na poczet podwyższenia kapitału zakładowego, ale bezpośrednio w ramach wniesienia rzeczowego wkładu. Należy bowiem zauważyć, że w przypadku zastosowania rzeczonych dwóch pozostałych metod konwersji przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki jest nie tyle konwertowana wierzytelność, ile zwolnienie spółki ze zobowiązania z jej tytułu (czy to w drodze zwolnienia za zgodą spółki w zamian za udziały lub akcje w podwyższonym kapitale zakładowym, czy też w drodze potrącenia rzeczowego zobowiązania ze zobowiązaniem wierzyciela konwertowanej wierzytelności do wniesienia wkładu niepieniężnego na pokrycie objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki). Rozważając jednak z perspektywy art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. wygaśnięcie konwertowanej wierzytelności jako zdarzenie odrębne od samego wniesienia wkładu niepieniężnego na poczet podwyższenia kapitału zakładowego, zauważyć należy, że w przypadku dokonania konwersji w formie zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością, chociaż ma miejsce umorzenie zobowiązania, to nie jest ono dokonywane pod tytułem darmym, do zwolnienia dochodzi bowiem w drodze wykonania przez wierzyciela jego zobowiązania do wniesienia wkładu niepieniężnego w zamian za świadczenie wzajemne spółki w postaci wydania wierzycielowi udziałów lub akcji w jej podwyższonym kapitale zakładowym. Z kolei w przypadku dokonania konwersji w formie potrącenia wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego, podobnie, chociaż dochodzi do umorzenia zobowiązania, to nie jest ono

dokonywane pod tytułem darmym, co wynika z samej istoty potrącenia, czyli umorzenia zobowiązania jednej strony stosunku prawnego w zamian za umorzenie zobowiązania jego drugiej strony. O ile jednak kwestia ta wydaje się bezsporna w przypadku podstawowej z rozważanych trzech form konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, o tyle może ona budzić pewne wątpliwości ze względu na istnienie, niezaskądźcąjącej wszakże na aprobatę, linii orzeczniczej sądów administracyjnych, opowiadającej się za literalną wykładnią art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p., w świetle której każde umorzenie zobowiązań stanowić będzie przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych³³. Przyjąwszy czysto teoretycznie wskazaną linię orzeczniczą, bazującą na okoliczności, że ustawodawca w treści art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. nie zawęził generującego przychód umorzenia zobowiązań jedynie do ich umorzenia pod tytułem darmym, można byłoby uznać, że jedynie pierwsza z rozważanych metod będzie podatkowo neutralna dla spółki (wygaśnięcie zobowiązań na skutek konfuzji nie stanowi bowiem ich wygaśnięcia w drodze umorzenia lub przedawnienia), metody omówione jako kolejne generować zaś będą przychody do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

5. PODATKI DOCHODOWE – OPODATKOWANIE PO STRONIE WIERZycIELA

Z perspektywy wierzyciela konwertowanej wierzytelności istotne znaczenie ma z kolei rozpoznanie przychodu podlegającego opodatkowaniu w postaci wniesionego wkładu niepieniężnego. Zagadnienia te jeszcze do niedawna budziły istotne kontrowersje, będąc przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi z uwagi na niedookreślenie kosztów uzyskania przychodu od wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci konwertowanej wierzytelności, co skutkowało częstym odmawianiem podatnikom prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu od wniesienia konwertowanej wierzytelności jej wartości. I tak np. przy wniesieniu wierzytelności pożyczkowej aportem do spółki w ramach konwersji długu na kapitał podatnicy do kosztów nie mogli zaliczać kwoty głównej udzielonej, a niezwróconej pożyczki, która kolejno stała się przedmiotem wkładu niepieniężnego w ramach konwersji, co skutkowało zrównywaniem przychodu

³³ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 24 czerwca 2010 r., sygn. II FSK 345/09; z dnia 21 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 125/13; wyroki: WSA w Łodzi z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. I SA/Łd 1357/12; WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. I SA/Bd 252/16.

z tytułu wniesionego aportu z dochodem do opodatkowania³⁴. Z tego też względu w latach poprzedzających rok 2019 konwersja długu na kapitał w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci konwertowanej wierzytelności nie cieszyła się szczególną popularnością wśród podatników³⁵. Jednak na gruncie obecnego stanu prawnego, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. *ab initio*, przychód co do zasady to „wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego”. Jak zaś dalej wskazuje cytowany przepis: „jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego”. Przychód ten stanowi podstawę opodatkowania po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu, które to zagadnienie, począwszy od 2019 r., reguluje art. 15 ust. 1j u.p.d.o.p., ustanawiając różne sposoby ustalania przedmiotowych kosztów w zależności od ich charakteru. Przykładowo: jeśli przedmiotem aportu jest wierzytelność z tytułu pożyczki lub kredytu udzielonego spółce, wówczas koszty uzyskania przychodu ustalić należy na poziomie odpowiadającym kwocie pożyczki lub kredytu, która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek spółki, nie wyższym jednak niż ustalona wartość samego wkładu niepieniężnego³⁶. Z kolei jeśli przedmiotem aportu jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład, wówczas koszty uzyskania przychodu ustalić należy na poziomie wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych³⁷.

Zgodnie zatem z literalną treścią przywołanych powyżej przepisów w przypadku wniesienia aportem konwertowanej wierzytelności na rzecz spółki, która z tytułu tej wierzytelności była zobowiązana, wierzyciel konwertowanej wierzytelności musi rozpoznać przychód, od którego możliwe jest odliczenie kosztów uzyskania przychodu, na które składają się

³⁴ Zob. np. wyrok NSA z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1095/15; wyroki: WSA w Kielcach z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. I SA/Ke 486/17; WSA w Gliwicach z dnia 10 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Gl 1282/17; WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r., sygn. I SA/Gd 304/18.

³⁵ H. Litwińczuk, *Związki prawa podatkowego...*, s. 369–371.

³⁶ Art. 15 ust. 1j pkt 2a u.p.d.o.p.

³⁷ Art. 15 ust. 1j pkt 2b u.p.d.o.p.

wartości co do zasady wiążące się z wydatkami rzeczywiście poniesionymi przez wierzyciela konwertowanej wierzytelności w związku z jej powstaniem (jak kwota główna wypłaconej pożyczki w przypadku, gdy konwersji podlega wierzytelność pożyczkowa, która chociaż w momencie wypłaty nie jest wydatkiem definitywnym, z uwagi na zwrotny charakter pożyczki, staje się nim w przypadku, gdy pożyczka nie zostaje zwrócona, a przekazana pożyczkobiorcy kwota główna pożyczki na skutek konwersji długu na kapitał zostaje definitywnie przeniesiona na poczet podwyższenia kapitału zakładowego pożyczkobiorcy) lub przychodami zadeklarowanymi już do opodatkowania przez rzeczonoego wierzyciela (jak przychód uprzednio rozpoznany z tytułu konwertowanej wierzytelności).

Zarazem jeśli wierzycielem konwertowanej wierzytelności jest osoba fizyczna, na analogiczny sposób rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych od wniesienia wierzytelności aportem do spółki w ramach konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny wskazują przepisy u.p.d.o.f.³⁸

Należy także wskazać, że powyższe uwagi mają odpowiednie zastosowanie do sytuacji dokonywania konwersji długu na kapitał w formie zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością i w formie potrącenia wierzytelności wobec spółki z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedmiotowej wierzytelności. W obu tych przypadkach wnoszony jest bowiem także wkład niepieniężny na rzecz spółki, z tym że w inny sposób, tj. zamiast aportu w postaci konwertowanej wierzytelności stanowi go albo zwolnienie spółki ze zobowiązania będącego przedmiotem konwertowanej wierzytelności, albo też wkład wnoszony jest poprzez potrącenie konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki o jego wniesienie³⁹.

6. KWESTIE TRANSGRANICZNE

Niezależnie od powyższych rozważań w przedmiocie opodatkowania konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny podatkami dochodowymi zwrócić należy uwagę, że opodatkowanie to może zostać ukształtowane inaczej w sytuacji, gdy spółka zobowiązana z tytułu konwertowanej wierzytelności lub wierzyciel konwertowanej wierzytelności nie są

³⁸ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 9 i art. 22 ust. 1e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

³⁹ A. Nowacki, *Konwersja długu...*, s. 42.

polskimi rezydentami podatkowymi. W przypadkach, w których zastosowanie znaleźć mogą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a właściwym krajem trzecim, w celu oceny skutków dokonania konwersji długu na kapitał w podatkach dochodowych właściwe okazać się mogą przepisy danego państwa trzeciego, którego rezydentem jest spółka lub wierzyciel konwertowanej wierzytelności, mogące statuować zupełnie inne zasady rozliczeń przedmiotowych podatków.

Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.: „Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”⁴⁰. Chociaż zatem w przypadku dokonania konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny w wybranym z trzech możliwych wariantów na gruncie u.p.d.o.p. nie powstanie dochód do opodatkowania po stronie spółki i zarazem na gruncie polskich ustaw o podatkach dochodowych dochód do opodatkowania powstanie po stronie wierzycieli konwertowanych wierzytelności, to możliwość zastosowania polskich przepisów w tej materii powinna być uzależniona od wcześniejszego potwierdzenia, że prawo polskie jest w ogóle właściwe do oceny podatkowej danych zagadnień z zakresu konwersji długu na kapitał w świetle odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (na co zwraca się też uwagę w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴¹). W tym kontekście należy zatem zauważyć, że zgodnie z art. 7 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, która stanowi podstawę dla istotnej części zawartych przez Polskę umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴²: „Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski, jakie można przypisać zakładowi zgodnie z postanowieniami ustępu 2 [który pozostaje bez znaczenia dla niniejszych rozważań – przyp. K.S.], mogą być opodatkowane w tym drugim państwie”. W świetle powyższego przepisu (który ma odwzorowanie chociażby w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską

⁴⁰ Analogiczne postanowienia w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.

⁴¹ Zob. np. wyrok NSA z dnia 14 marca 2012 r., sygn. II FSK 1619/10.

⁴² Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 267–274.

a Francją⁴³, Hiszpanią⁴⁴, Niemcami⁴⁵, Włochami⁴⁶ czy Zjednoczonym Królestwem⁴⁷) przychód wierzycieli – rezydentów drugiego państwa, będącego stroną właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, powinien być opodatkowany w tym drugim państwie, o ile tylko nie jest on związany z zakładem rzeczzonego wierzyciela istniejącym na terytorium Polski. Należy mieć jednak na uwadze, że nawet jeśli konwersja długu na kapitał dokonywana jest przez zagranicznego wierzyciela, będącego jeszcze przed jej przeprowadzeniem współnikiem spółki, to sam ten fakt, w myśl art. 5 ust. 7 Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, nie może stanowić *per se* o ukonstytuowaniu się zakładu zagranicznego wierzyciela na terytorium Polski (w tym celu musi zostać spełnionych wiele innych wymogów przewidzianych we właściwych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania). Tym samym można założyć, że pewna część dokonywanych transgranicznie przez zagranicznych wierzycieli konwersji długu na kapitał nie będzie podlegać w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym po stronie wierzyciela konwertowanej wierzytelności. Co istotne, okoliczność ta zauważona została także w praktyce organów podatkowych, które nie kontestują utraty prawa do opodatkowania w Polsce dochodu zagranicznego wierzyciela konwertowanej wierzytelności z tytułu wniesienia jej aportem do spółki w ramach konwersji długu na kapitał⁴⁸.

⁴³ Art. 7 ust. 1 umowy z dnia 20 czerwca 1975 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5).

⁴⁴ Art. 7 ust. 1 umowy z dnia 15 listopada 1979 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127).

⁴⁵ Art. 7 ust. 1 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

⁴⁶ Art. 7 ust. 1 umowy z dnia 21 czerwca 1985 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania (Dz.U. z 1989 r. Nr 62, poz. 374 ze zm.).

⁴⁷ Art. 7 ust. 1 konwencji z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (Dz.U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840).

⁴⁸ Zob. np. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 stycznia 2017 r., sygn. 1462-IPPB5.4510.1028.2016.2.PW.

Podobnie jeśli wierzyciel konwertowanej wierzytelności będzie polskim rezydentem podatkowym, ale rezydentem innego państwa, będącego stroną zawartej przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania opartej na Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, będzie spółka zobowiązana z tytułu konwertowanej wierzytelności, wówczas także właściwe prawo podatkowe owego drugiego państwa znajdzie zastosowanie w miejsce prawa polskiego dla celu wymiaru podatku dochodowego po stronie spółki, co potencjalnie skutkować może obciążeniem jej obowiązkiem podatkowym, który nie powstałby na gruncie polskiej u.p.d.o.p.

7. KWESTIE RÓŻNIC KURSOWYCH

Ostatnią kwestią natury prawnopodatkowej, która może mieć istotne znaczenie dla oceny podatkowej konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, jest kwestia różnic kursowych.

Zgodnie z art. 154 §§ 1 i 2 oraz art. 308 §§ 1 i 2 k.s.h. zarówno kwota kapitału zakładowego, jak i wartość udziałów lub akcji powinny być wyrażone wyłącznie w złotych polskich, co w praktyce oznacza niemożność podwyższenia kapitału zakładowego o kwotę wyrażoną w walucie obcej⁴⁹. Równocześnie jednak przedmiotem wkładu niepieniężnego na podwyższenie kapitału zakładowego może być wierzytelność denominowana w walucie obcej. W przypadku wniesienia takiej wierzytelności aportem do spółki na poczet podwyższenia kapitału zakładowego może zatem powstać różnica kursowa wynikająca z różnicy w wartości kwoty wierzytelności denominowanej w walucie obcej pomiędzy dniem powstania wierzytelności a dniem jej uregulowania.

Zgodnie z art. 15a ust. 1 u.p.d.o.p. różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnic, o których mowa w art. 15a ust. 2 i 3 u.p.d.o.p., a więc np. różnic między wartością przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote polskie według kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego i wartością przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczoną według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia⁵⁰, czy różnic pomię-

⁴⁹ *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, Warszawa 2020, s. 508–636.

⁵⁰ Art. 15a ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.

dzy wartością kredytu lub pożyczki w walucie obcej w dniu ich udzielenia a przyjmowaną przez nie wartością w dniu ich zwrotu, przeliczoną według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni⁵¹.

Przepisy art. 15a ust. 2–3 u.p.d.o.p. uzależniają jednak powstanie różnic kursowych od uregulowania zobowiązań denominowanych w walutach obcych, tj. aby takowe zaistniały, musi dojść np. do zwrotu pożyczki lub kredytu denominowanych w walucie obcej, gdzie w momencie zwrotu równowartość uregulowanych w walucie obcej kwot w przeliczeniu na złote polskie odbiega od ich równowartości w przeliczeniu na złote polskie w dniu udzielenia danej pożyczki lub kredytu. W przypadku konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny w postaci konwertowanej wierzytelności wnoszonej do spółki na poczet objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym konwertowana wierzytelność wygasa jednak z mocy prawa w wyniku konfuzji, na skutek ziania się praw i obowiązków wierzyciela i dłużnika w jednej osobie, nie zaś na skutek uregulowania zobowiązania spółki z tytułu rzeczowej wierzytelności. Ponieważ zatem w toku konwersji długu na kapitał w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci konwertowanej wierzytelności nie dochodzi do uregulowania zobowiązania spółki, to wydaje się, że należy przyjąć, iż nie występuje również zdarzenie rodzące powstanie różnic kursowych i z tego też względu nie występuje ani przychód do opodatkowania, ani koszt uzyskania przychodu do odliczenia od przychodu. Zagadnienie to nie doczekało się dotychczas zbyt wielu ocen i chociaż powyższe stanowisko jest w większości aprobowane w szczątkowej praktyce interpretacyjnej organów podatkowych⁵², to znaleźć można w niej także poglądy przeciwne, w świetle których wniesienie wierzytelności denominowanej w walucie obcej aportem do spółki w ramach konwersji długu na kapitał jest równoznaczne z uregulowaniem zobowiązania przez potrącenie i w dacie tej mogą wystąpić różnice kursowe prowadzące do powstania przychodu lub kosztów uzyskania przychodu⁵³.

⁵¹ Art. 15a ust. 2 pkt 4–5 i ust. 3 pkt 4–5 u.p.d.o.p.

⁵² Zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 31 maja 2010 r., sygn. ITPB3/423-81b/10/MT czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 sierpnia 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-635/16-1.

⁵³ Zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 czerwca 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-354/10/AK (należy zwrócić uwagę, że wnioskodawca nie wskazał w opisie zdarzenia przyszłego, na gruncie którego została wydana przedmiotowa interpretacja, jaką metodę konwersji zamierza zastosować, a Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach mimo to stwierdził, że dla potrzeb ustalania różnic kursowych należy wygaśnięcie konwertowanej wierzytelności traktować jak jej uregulowanie przez potrącenie,

Analogiczna ocena powinna zostać wyrażona względem alternatywnego sposobu konwersji długu na kapitał w postaci zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania objętego konwertowaną wierzytelnością. Zwolnienie spółki z długu, jako pociągające za sobą skutek w postaci jego umorzenia, nie jest związane z finansowymi operacjami, skutkującymi utratą lub wzrostem wartości waluty w ujęciu kasowym i tym samym nie prowadzi do uregulowania przedmiotowego długu, a więc zasadniczo należy przyjąć, że nie występuje również zdarzenie rodzące powstanie różnic kursowych i z tego też względu nie występuje ani przychód do opodatkowania (w przypadku dodatnich różnic kursowych), ani koszt uzyskania przychodu do odliczenia od przychodu (w przypadku ujemnych różnic kursowych)⁵⁴.

Inna ocena wydaje się z kolei właściwa w przypadku dokonania konwersji długu na kapitał w formie potrącenia konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki o wniesienie wkładu niepieniężnego przez wierzyciela konwertowanej wierzytelności. Zgodnie z art. 15a ust. 7 u.p.d.o.p. do uregulowania zobowiązań może dojść m.in. w formie potrącenia wierzytelności. W związku z powyższym potrącenie zobowiązania spółki do spłaty zadłużenia denominowanego w walucie obcej ze zobowiązaniem wierzyciela do wniesienia wkładu stanowić będzie w dniu dokonania potrącenia zdarzenie rodzące powstanie różnic kursowych. W efekcie dokonania konwersji długu na kapitał w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego tą metodą powstać może zarówno przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych po stronie spółki, jak i strata stanowiąca koszt uzyskania przychodu do odliczenia od przychodu opodatkowanego właściwym podatkiem dochodowym po stronie wierzyciela w sytuacji, gdy np. kurs waluty na dzień udzielenia pożyczki lub kredytu będącego przedmiotem konwertowanej wierzytelności był wyższy niż na dzień potrącenia lub też odwrotnie – powstać może koszt uzyskania przychodu do odliczenia od przychodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych po stronie spółki i przychód do opodatkowania właściwym podatkiem dochodowym po stronie wierzyciela w sytuacji, gdy np. kurs waluty na dzień udzielenia pożyczki lub kredytu będącego przedmiotem konwertowanej wierzytelności był niższy niż na dzień potrącenia⁵⁵.

co może sugerować, że według organu ocena ta właściwa jest do wszystkich możliwych form konwersji).

⁵⁴ Zob. np. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu w piśmie z dnia 27 października 2003 r., sygn. PD-III/423-26/03.

⁵⁵ Zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 czerwca 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-354/10/AK.

Podsumowując powyższe rozważania, skonstatować należy, że chociaż na gruncie obecnego stanu prawnego większość zagadnień prawnopodatkowych związanych z operacją konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, dokonywanej czy to poprzez wniesienie konwertowanej wierzytelności aportem do spółki i jej wygaśnięcie w drodze konfuzji, czy poprzez zwolnienie spółki za jej zgodą ze zobowiązania przez wierzyciela, czy też poprzez potrącenie konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki w przedmiocie wniesienia przez wierzyciela konwertowanej wierzytelności wkładu niepieniężnego na poczet podwyższenia kapitału zakładowego w spółce, nie budzi wątpliwości, a wszystkie trzy formy konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny wywołują w większości analogiczne skutki podatkowe, to jednak istnieją też pewne kwestie nadal budzące kontrowersje w przypadku wszystkich trzech rozważanych metod konwersji oraz rozbieżności pomiędzy traktowaniem podatkowym poszczególnych z nich.

Za problem ogólny, dotyczący wszystkich trzech metod dokonywania konwersji, uznać należy zagadnienie kwalifikacji – jako kosztów uzyskania przychodu po stronie spółki dokonującej podwyższenia kapitału zakładowego – wydatków związanych z rzeczoną operacją. Jak zostało to opisane w części dotyczącej rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych od konwersji długu na kapitał po stronie spółki, pomimo uchwały 7 sędziów NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., sygn. II FPS 6/10, mającej położyć kres wątpliwościom co do możliwości zaliczania poszczególnych wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego do kosztów uzyskania przychodu, chociaż od tego czasu udało się w pełni wyeliminować wątpliwości dotyczące możliwości zakwalifikowania jako taki koszt wydatków bezpośrednio związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego, takich jak taksa notarialna, podatek od czynności cywilnoprawnych czy opłaty za wpis podwyższenia do KRS i ogłoszenie w MSiG, to jednak do dziś jako niewyjaśnioną w pełni traktować należy kwestię możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych wszakże z operacją podwyższenia kapitału, ale bez których poniesienia jej realizacja byłaby co do zasady możliwa, a których poniesienie wynika wyłącznie z autonomicznej decyzji spółki, takich jak chociażby koszty doradztwa prawnego i finansowego czy analiz ekonomicznych. Chociaż wydaje się, że w obliczu treści uchwały 7 sędziów NSA należałoby uznać za właściwe zaliczenie przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodu,

to jednak nie w pełni jednolite orzecznictwo zapadające już po wydaniu przedmiotowej uchwały⁵⁶ nie pozwala podatnikom na absolutną pewność, że podjęta przez nich decyzja w tej sprawie nie zostanie zakwestionowana.

W zakresie samych podobieństw i różnic pomiędzy rozważanymi trzema metodami konwersji długu na kapitał wskazać należy na dwie podstawowe różnice. Pierwsza dotyczy powstania przychodu po stronie spółki z tytułu wygaśnięcia konwertowanej wierzytelności. W przypadku konwersji dokonywanej w drodze wniesienia konwertowanej wierzytelności aportem do spółki i jej wygaśnięcia w drodze konfuzji wątpliwości zasadniczo nie ma. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 498–508 k.c. wygaśnięcie zobowiązania w drodze konfuzji nie mieści się w zakresie jego wygaśnięcia w drodze umorzenia, który to termin obejmuje zwolnienie z długu, potrącenie i odnowienie. Z kolei chociaż w przypadku wygaśnięcia zobowiązań z tytułu konwertowanej wierzytelności w drodze zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania przez wierzyciela czy też w drodze potrącenia konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki dotyczącą wniesienia przez wierzyciela konwertowanej wierzytelności wkładu niepieniężnego niezastnienie przychodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wydaje się słuszne, to jednak prawidłowość ta nie jest zupełnie pewna, zważywszy na istnienie pojawiającej się regularnie co kilka lat w pojedynczych wyrokach sądów administracyjnych linii orzeczniczej⁵⁷, w świetle której każde umorzenie zobowiązań, a nie tylko to następujące pod tytułem darmym, skutkuje powstaniem po stronie zobowiązanego przychodu. Po pierwsze, racjonalne wydaje się więc przyjęcie, że art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. nie ma w ogóle zastosowania do wygaśnięcia konwertowanych wierzytelności w drodze przeprowadzenia konwersji jedną z dwóch rozważanych alternatywnych metod, z uwagi na fakt, że wygaśnięcie zobowiązań z tytułu konwertowanej wierzytelności nie jest w ich przypadku zdarzeniem odrębnym od wniesienia konwertowanej wierzytelności do spółki na poczet podwyższenia kapitału zakładowego, jak w podstawowej omówionej metodzie konwersji, w związku z czym wygaśnięcie to, stanowiące bezpośrednio przedmiot wkładu niepieniężnego, powinno korzystać ze zwolnienia z art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. Po drugie, nawet gdyby przepis ten miał do rozważanych metod konwersji zastosowanie, to z uwagi na brak nieodpłatnego charakteru wygaśnięcia

⁵⁶ Por. orzecznictwo przywołane w przypisach 24 i 26.

⁵⁷ Zob. przypis 33.

konwertowanej wierzytelności w drodze konwersji długu na kapitał przy zastosowaniu wybranej z dwóch alternatywnych metod, przychód z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. nie powinien powstać, to jednak istnienie wyżej wymienionej linii orzeczniczej może stanowić czynnik zniechęcający do podejmowania konwersji w ten sposób, z uwagi na istniejący stan pewnej niepewności prawnej. Kolejna rozbieżność pomiędzy omówionymi metodami konwersji długu na kapitał zakładowy może wystąpić w sytuacji konwersji wierzytelności denominowanej w walucie obcej. Wówczas o ile w przypadku dokonania konwersji w drodze wniesienia konwertowanej wierzytelności aportem do spółki oraz zwolnienia spółki za jej zgodą ze zobowiązania z tytułu konwertowanej wierzytelności przez wierzyciela różnice kursowe nie mogą wystąpić z uwagi na brak uregulowania konwertowanej wierzytelności przy jej wygaszaniu tymi sposobami, co stanowi czynnik determinujący możliwość zaistnienia różnic kursowych, o tyle przy dokonywaniu konwersji w drodze potrącenia konwertowanej wierzytelności dochodzi do jej uregulowania (za takowe uznać bowiem należy jej potrącenie), co skutkuje możliwością wystąpienia różnic kursowych (aczkolwiek i w tym zakresie z uwagi na niejednorodną praktykę interpretacyjną organów podatkowych można wskazać na istnienie wątpliwości z uwagi na możliwość alternatywnej interpretacji przepisów, w świetle której wszystkie rozważane metody konwersji w zamian za wkład niepieniężny prowadzić mogą do powstania różnic kursowych⁵⁸).

Reasumując, w kwestiach podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od towarów i usług nie istnieją co do zasady żadne potencjalne zarzewia sporów, natomiast w zakresie podatków dochodowych kwestie rodzące największe wątpliwości na gruncie konwersji długu na kapitał w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego, takie jak kwestia zaliczenia wartości konwertowanej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodu wierzyciela dla potrzeb rozliczenia podatku dochodowego, na skutek interwencji ustawodawcy utraciły sporny charakter, czyniąc konwersję długu na kapitał prostszą i klarowniejszą od strony prawa podatkowego. Pozostające zaś aktualnymi do dzisiaj wątpliwości mają znacznie mniejsze znaczenie z perspektywy podejmowania decyzji o przeprowadzeniu konwersji. Powyższa ocena wynika jednak również z faktu, że konwersja długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny, pomimo możliwości dokonania jej na różne sposoby, jest co do zasady w praktyce stosowana jedynie na podstawie jednej podstawowej metody – wniesienia konwertowanej wierzytelności

⁵⁸ Zob. przypis 53.

aportem do spółki i jej wygaszenia w drodze konfuzji (ponadto w obrocie stosowana jest jeszcze jedna metoda konwersji w zamian za wkład pieniężny⁵⁹). Stan ten może mieć różne przyczyny, niemniej za jedną z nich można uznać wątpliwości prawnopodatkowe, na jakie mogą natknąć się podatnicy próbujący wdrożyć jedną z alternatywnych metod działania. Warto bowiem zauważyć, że np. w sytuacji potencjalnego wystąpienia różnic kursowych jedna ze stron operacji konwersji – spółka lub wierzyciel – może preferować zastosowanie wariantu z potrąceniem konwertowanej wierzytelności z wierzytelnością spółki w przedmiocie wniesienia przez wierzyciela konwertowanej wierzytelności wkładu niepieniężnego, która jako jedyna pozwala na rozliczenie przedmiotowych różnic. Tymczasem stan niepewności prawnej związany z istnieniem nadal tłącej się w orzecznictwie niekorzystnej dla spółek linii orzeczniczej, uznającej wygaśnięcie konwertowanej wierzytelności w drodze potrącenia za przychód z art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p., może skutecznie zniechęcać do wyboru tej metody. Ciągłe istnieje zatem w stosunku do opodatkowania konwersji długu na kapitał w zamian za wkład niepieniężny pole do dalszych klaryfikacji.

BIBLIOGRAFIA

- Barowicz M., *Konwersja zobowiązań na kapitał zakładowy*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 10.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015.
- Henclewski T., *Instytucja konfuzji w polskim prawie cywilnym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2011, nr 4.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, Warszawa 2020.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Litwińczuk H., *Związki prawa podatkowego z prawem gospodarczym i prawem spółek*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2020.
- Marciniak D., *Moment podwyższenia kapitału zakładowego w konwersji wierzytelności na kapitał zakładowy w ustawie – Prawo restrukturyzacyjne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2018, nr 12.
- Nowacki A., *Konwersja długu na kapitał*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, nr 12.
- Nowacki A., *Konwersja wierzytelności w układzie*, [w:] *Sto lat polskiego prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Andrzejowi Kidybie*, red. M. Dumkiewicz, K. Kopaczyńska-Pieczniak, J. Szczotka, t. II, Warszawa 2020.

⁵⁹ H. Litwińczuk, *Związki prawa podatkowego...*

Oplustil K., *Wierzytelność wobec spółki kapitałowej jako przedmiot potrącenia i konwersji*, „Przeglądu Prawa Handlowego” 2002, nr 2.

Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2019.

Romanowski M., *Warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego*, Warszawa 2004.

Wiśniewski C., *Konwersja długu na kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1996, nr 9.

FORMS OF DEBT-TO-EQUITY SWAP IN EXCHANGE FOR IN-KIND CONTRIBUTIONS PERFORMANCE IN THE LIGHT OF TAX LAW – SIMILARITIES AND DIFFERENCES ANALYSIS

Summary. The article at hand aims to present, analyse and systematise tax aspects of viable options of performance of debt-to-equity swap in exchange for in-kind contributions. In the contents of the article, the author first briefly presents the general concept of debt-to-equity swap, and then analyses tax treatment of undertaking the concerned operation in exchange for an in-kind contribution in a few different ways, legally viable under applicable Polish law. The author focuses on consequences analysed operations bear with regard to civil law transactions tax, value-added tax and income taxes, presenting the similarities and differences in their tax classification. At the end of this article, the author presents his conclusions regarding the elaborated issues, together with a brief, own assessment of the prospect of using certain options of debt-to-equity swap by taxpayers.

Keywords: debt-to-equity swap, receivables, in-kind contribution, share capital, taxes

RELACJE POMIĘDZY KRYTERIUM
INTERTEMPORALNYM I KRYTERIAMI
MERYTORYCZNYMI STOSOWANIA KLAUZULI
PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA.
GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA
20 WRZEŚNIA 2021 R., SYGN. III SA/WA 584/21

Streszczenie. Artykuł stanowi głosę do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. III SA/Wa 584/21 i koncentruje się na kwestiach intertemporalnych stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Autor argumentuje w nim, że prawidłowe zastosowanie przepisu przejściowego, zgodnie z którym klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma zastosowanie do korzyści podatkowych osiągniętych po 15 lipca 2016 r., wymaga ustalenia, w którym momencie doszło do powstania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Klauzula może znaleźć bowiem zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy „unikanie opodatkowania” ma miejsce po tej dacie. Niedopuszczalne pozostaje kwestionowanie korzyści podatkowych powstających po wejściu w życie klauzuli tylko z tego powodu, że są one

* Doktor nauk prawnych, radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: kontakt@miko-lajkondej.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9727-3931>



Data wpływu: 19.01.2022. Data akceptacji: 28.02.2022

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

skutkiem wcześniejszych działań podatnika, które umożliwiły mu uniknięcie zapłaty podatku przed wejściem w życie klauzuli.

Słowa kluczowe: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, korzyść spreczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, przepis intertemporalny, warunek intertemporalny

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W dniu 20 września 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie wydał jedno z pierwszych orzeczeń w sprawie dotyczącej wymiaru podatku, w której zastosowano przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: GAAR). W orzeczeniu tym zmierzył się on, obok kwestii merytorycznych, z kilkoma kwestiami intertemporalnymi, związanymi ze stosowaniem wskazanej normy. Mając na uwadze dużą wnikliwość przeprowadzonych rozważań oraz interesujący stan faktyczny, komentowany wyrok stanowi dobrą podstawę do pokazania istniejących powiązań między przesłanką intertemporalną i przesłankami merytorycznymi stosowania GAAR.

2. STAN FAKTYCZNY STANOWIĄCY PODSTAWĘ ROZSTRZYGNIĘCIA

Ze stosunkowo lakonicznego opisu sprawy zawartego w uzasadnieniu omawianego wyroku wynika, że przedmiotem rozstrzygnięcia była sprawa, w której w 2015 r. doszło do transferu znaku towarowego do spółki celowej, a następnie znak ten był licencjonowany przez spółkę celową do jego pierwotnego właściciela. Na podstawie informacji zawartych w wyroku zrekonstruować można przebieg zdarzeń, które miały miejsce w 2015 r.:

1. Spółka A, działająca wówczas w formie spółki komandytowej, zbyła swój znak towarowy do spółki celowej za kwotę 177 mln zł.
2. Spółka komandytowa na gruncie przepisów obowiązujących w 2016 r. pozostawała podmiotem transparentnym podatkowo. W efekcie podatek od dochodu ze zbycia znaku towarowego zobowiązani byli rozliczyć jej wspólnicy.
3. Wspólnikami spółki komandytowej A pozostawali: komplementariusz, mający jednoprocenowy udział w zysku spółki oraz spółka komandytowo-akcyjna z 99-procentowym udziałem w zysku. Od dochodu ze zbycia znaków towarowych przypadającego na komplementariusza (1%) został odprowadzony podatek. Dochód przypadający na spółkę komandytowo-akcyjną (99%) efektywnie nie został nigdy opodatkowany. Spółka ta miała przedłużony rok podatkowy. Dzięki temu w momencie

zbycia znaku towarowego mogła ona skorzystać z pozytywnej linii orzeczniczej wykreowanej uchwałami Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)¹, w myśl której dochód takiej spółki podlegał opodatkowaniu po stronie jej akcjonariusza dopiero w momencie jego wypłaty akcjonariuszowi. W analizowanym stanie faktycznym do takiej wypłaty nie doszło, w wyniku czego 99% dochodu ze zbycia znaku towarowego nie zostało nigdy opodatkowane.

4. Spółka celowa, która nabyła znak, licencjonowała go do powiązanych spółek. Po jej stronie przychody z tytułu opłat licencyjnych były kompensowane odpisami amortyzacyjnymi od znaku towarowego, rozpoznawalnymi od ceny, za którą nabyto znak. W spółkach licencjonujących znak opłaty licencyjne stanowiły koszt uzyskania przychodów.

Podsumowując, istotą podjętych przez podatnika działań było dokonanie sprzedaży znaku towarowego w taki sposób, by przychód z tytułu sprzedaży nie został rozpoznany, a równocześnie by cena sprzedaży stała się podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych po stronie spółki celowej. Pozwalało to wykreować tarczę podatkową na opłatach licencyjnych, która obniżała dochód do opodatkowania po stronie licencjobiorców.

W efekcie stwierdzenia, iż spółka A rozpoznawała w kosztach w 2016 r. opłatę licencyjną od znaku towarowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), na wniosek jednego z urzędów celno-skarbowych, wszczął kontrolę dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 czerwca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. Po przeprowadzeniu postępowania zakwestionował on dokonane przez podatnika odpisy amortyzacyjne od znaku towarowego na podstawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wskazana decyzja została podtrzymana w postępowaniu odwoławczym, a następnie zaskarżona przez podatnika do WSA w Warszawie.

3. ROZSTRZYGNIĘCIE WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Rozpatrywane przez WSA w Warszawie zarzuty koncentrowały się na dwóch aspektach stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pierwszym z nich pozostawały kwestie intertemporalne, a drugim to, czy w analizowanej sprawie zostały spełnione kryteria merytoryczne,

¹ Uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. II FPS 1/11, CBOSA; uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12, CBOSA.

pozwalające organom na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Pierwszą z kwestii, którą musiał rozstrzygnąć WSA w Warszawie, pozostawało to, czy klauzulę można zastosować do działań podatnika, które zostały zrealizowane w 2015 r., a wywołują skutki w 2016 r. Podatnik uważał, że ponieważ wszystkie czynności stron, w tym zawarcie umowy licencyjnej, miały miejsce przed 15 lipca 2016 r., klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może znaleźć zastosowania. Stanowiska tego nie podzielił WSA w Warszawie. Stwierdził on bowiem, że ustawodawca ma możliwość ingerencji w te stosunki prawne, które rozpoczęły się przed zmianą prawa, ale trwają nadal jako okresowe i wywołują w dalszym ciągu skutki podatkowe po zmianie prawa. W takiej sytuacji nie mamy do czynienia z retroaktywnością, ponieważ „norma nie działa wstecz [nie ma charakteru retroaktywnego – przyp. M.K.], jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Działa jednak wstecz, kiedy zdarzeniom sprzed wejścia w życie nowego prawa nadaje znaczenie prawne, w wyniku czego sytuacja prawna adresata normy uległa pogorszeniu. Ściśle bowiem rzecz ujmując, zakaz retroakcji prawa dotyczy przepisów pogarszających sytuację adresatów norm prawnych (takie rozumienie tego zakazu obowiązuje nawet w prawie karnym), toteż zakaz ten ująć należy raczej w formułę »lex severior retro non agit«”. W efekcie, zdaniem WSA w Warszawie, ustawodawca miał prawo w przepisie intertemporalnym przewidzieć zastosowanie GAAR do korzyści podatkowych powstających cyklicznie po dniu wejście w życie tej normy, nawet jeżeli ogół czynności prowadzących do powstania tych korzyści został zrealizowany przed tą datą.

Sąd uznał, że bez wpływu na powyższe rozważania pozostaje fakt, iż działania podjęte przez podatnika były przed wprowadzeniem klauzuli legalne. Przyznał on, że zastosowany „schemat optymalizacyjny był rzeczywiście »zgodny z przepisami« (cytat ze skargi), ale, według Sądu, po wejściu w życie klauzuli Organ uzyskał prawo do zakwestionowania zaistniałych po 15 lipca 2016 r. skutków prawnych (korzyści podatkowych) tegoż schematu. Rzecz więc nie w tym, że umowy z 28 lipca 2015 r. były nielegalne w dacie ich zawarcia (Organ nigdy nie twierdził, że były nielegalne, a oceniał je krytycznie co najwyżej z pozaprawnego, etycznego punktu widzenia), lecz w tym, że uprawnieniem Ustawodawcy stała się od tej daty (15 lipca 2016 r., nie wcześniej) odmowa skorzystania ze skutków prawnych tych umów, skoro te skutki nastąpiły pod rządami klauzuli GAAR [...]”. Zdaniem sądu „nie

można tolerować sytuacji, gdy przedsiębiorcy pozostający w takich samych okolicznościach prawnych płacą zasadniczo różne, niższe podatki, a to nie z powodu np. sprawniejszego zarządzania przedsiębiorstwem i wprowadzania nowoczesnych technologii, lecz z powodu podejmowania skomplikowanych, pozornych konstrukcji prawnopodatkowych, które skutkować miałyby korzystniejszym opodatkowaniem”.

Sąd stwierdził jednak, iż organ naruszył prawo, stosując klauzulę do opłaty licencyjnej, wynikającej z faktury za czerwiec 2016 r. (klauzula weeszła w życie w lipcu). Szef KAS uznał, że klauzula może znaleźć zastosowanie do wskazanego wydatku, argumentując, że w podatku dochodowym korzyść podatkowa materializuje się dopiero z końcem roku, którego dotyczy podatek. Argumentację tę WSA w Warszawie podważył. Podkreślił, że ustalenie daty powstania korzyści podatkowej na potrzeby stosowania klauzuli nie może sprowadzać się do prostego stwierdzenia, że ta powstaje w podatku dochodowym dopiero po zakończeniu roku podatkowego. Wskazał, że roczne „rozliczenie podatku ma charakter techniczny, a samo ostateczne rozliczenie nie modyfikuje w żadną stronę wielkości elementów składających się na ostateczną wysokość podatku (straty), a zaistniałych w trakcie roku podatkowego. Wszystkie konstrukcyjne elementy takiego rozliczenia, tj. przychód, koszt podatkowy, dochód, przesłanki zwolnienia podatkowego lub obniżonej stawki, strata, jak i odpowiadające im wszystkim zdarzenia prawne, występują w konkretnym punkcie czasu, i jeżeli wpływają przez to na ostateczny wynik podatkowy, powinny być honorowane bez względu na późniejsze niekorzystne zmiany prawa materialnego. Powstanie, a raczej »powstawanie« zobowiązania w podatku dochodowym jest procesem rozciągniętym w czasie roku podatkowego. W trakcie takiego procesu mogą występować zdarzenia, które definitywnie wpływają na wysokość zobowiązania, jakie wystąpi z upływem tego procesu”. W efekcie, zdaniem sądu, ponieważ opłaty licencyjne były uwzględniane w kosztach co miesiąc, klauzula nie mogła znaleźć zastosowania do tych z nich, które uwzględniono przed 15 lipca 2016 r. Reasumując, WSA w Warszawie stwierdził, że na potrzeby stosowania przepisu intertemporalnego za datę powstania korzyści podatkowej w podatku dochodowym należy przyjąć moment, w którym określone zdarzenie zaczęło oddziaływać na wymiar podatku, a nie koniec roku podatkowego. W efekcie klauzula nie może znaleźć zastosowania do kosztów rozpoznanych przed 15 lipca 2016 r. Odmienne interpretacja prowadziłaby, zdaniem WSA w Warszawie, do retroaktywnego stosowania prawa.

Rozpoznawszy problemy intertemporalne, WSA w Warszawie ocenił, czy w sprawie spełnione są kryteria merytoryczne zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W tym zakresie podzielił on stanowisko organów podatkowych, które uznały, że tak. Sąd stwierdził, że działania podatnika nie miały żadnego ekonomicznego czy organizacyjnego celu poza osiągnięciem korzyści podatkowej. W szczególności za nieprzekonujące uznał on argumenty podatnika, że wydzielenie znaku miało na celu jego lepszą ochronę w razie powstania roszczeń związanych z działalnością spółki matki. Podkreślił również, że spółka ta w dalszym ciągu pozostawała właścicielem znaku, tyle że pośrednio – przez spółkę celową. Wierzyciele mieli więc możliwość wyegzekwowania wierzytelności poprzez wszczęcie egzekucji z udziałów tej spółki. Za nieprzekonujące uznano też argumenty podatnika dotyczące dążenia do dostosowania struktury działalności grupy do planowanych działań sukcesyjnych. W tym zakresie WSA w Warszawie wskazał, że do dnia wydania orzeczenia, niemal 5 lat po przeprowadzonych czynnościach, żadne dalsze kroki związane z przejściem zarządzania przez rodzinę właściciela nie zostały podjęte. Jego zdaniem fakt, iż transakcji nie towarzyszył zamiar realizacji żadnego celu gospodarczego, oznacza, że wydzielenie znaków towarowych do spółki celowej miało charakter sztuczny. Dodatkowo wystąpiły liczne symptomy wskazane w ordynacji jako przykłady sztuczności: wykorzystanie w ramach restrukturyzacji spółki celowej czy wystąpienie elementów wzajemnie znoszących się i kompensujących, w postaci zbycia prawa towarowego przy równoczesnym nabyciu uprawnienia do korzystania przez zbywającego na podstawie umowy licencyjnej. Biorąc pod uwagę to, że sąd nie doszukał się w działaniach podatnika zamiaru realizacji żadnych korzyści niepodatkowych, stwierdzono, iż istniejące ryzyka prawne i gospodarcze przewyższyły spodziewane korzyści niepodatkowe.

W efekcie WSA w Warszawie uznał, że w analizowanej sprawie rozpoznanie kosztu podatkowego pozostaje sprzeczne z przedmiotem i celem art. 7 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². „Te przepisy normują podstawową w podatku dochodowym zasadę pomniejszania podstawy opodatkowania o rzeczywiście, a nie sztucznie ponoszone koszty działalności podatnika. Nie służą one temu, aby respektować działania oderwane od ekonomicznej natury podatku dochodowego jako podatku od dochodu, czyli różnicy pomiędzy rzeczywistym przychodem a rzeczywistym, nie sztucznie wykreowanym kosztem”.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

4. RETROAKCJA A RETROSPEKCJA

W omawianym wyroku WSA w Warszawie w sposób przekonujący, klarowny i trafny zaprezentował teoretyczne granice pomiędzy retroaktywnością prawa a jego retrospektywnością. Z działaniem prawa wstecz (retroakcją), które ma charakter niedozwolony, jeżeli oddziałuje na niekorzyść jednostki, mamy do czynienia wtedy, gdy ustawodawca przewiduje, że nowo uchwalona norma reguluje konsekwencje działań, które w całości się już zrealizowały. O retroaktywności nie można zasadniczo mówić w tych przypadkach, gdy określona norma reguluje skutki prawne działań podjętych przed jej wejściem w życie, które w dalszym ciągu trwają po tej dacie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, iż w takiej sytuacji mamy do czynienia z dozwoloną, pod określonymi warunkami, retrospektywnością. Ustawodawca może bowiem zasadniczo ustanawiać normy oddziałujące na skutki prawne, które zdarzenia z przeszłości mają wywołać w przyszłości. W tym zakresie musi jednak pamiętać o zapewnieniu odpowiedniego *vacatio legis* oraz konieczności respektowania praw słusznie nabytych.

W świetle powyższych zasad WSA w Warszawie słusznie uznał, że klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie można zastosować do kosztu podatkowego, którego moment poniesienia przypadał w czerwcu 2016 r., a więc jeszcze przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nawet jeżeli koszt ten podlegał następnie uwzględnieniu przy kalkulacji zobowiązania podatkowego należnego za cały rok 2016. Sąd w omawianym wyroku trafnie wskazał, że w sytuacji, w której przepis wchodzi w życie w trakcie roku podatkowego, nie może on oddziaływać na prawo podatnika do rozpoznania w zeznaniu rocznym wydatków, które zostały definitywnie ujęte jako koszt przed datą jego wejścia w życie. W rozpatrywanym przypadku skutki prawne, w postaci materializacji prawa do rozpoznania kosztu, zrealizowały się już w rozliczeniu za czerwiec, a więc w okresie, gdy klauzula nie obowiązywała. Samo uwzględnienie kosztu przy kalkulacji zobowiązania rocznego miało charakter wyłącznie kalkulacyjny. Przeciwnie tezy, prezentowane w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 października 2021 r., sygn. III SA/Wa 1248/21, zostały poddane krytyce przez doktrynę w licznych publikacjach³. W myśl wyroku i wskazanych publikacji

³ H Litwińczuk, *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego*

nie powinno ulegać wątpliwości, że klauzuli nie można stosować do przychodów i kosztów, których moment rozpoznania do celów podatkowych przypada przed wejściem tej normy w życie, nawet jeżeli sama kalkulacja kwoty zobowiązania podatkowego następuje już po tej dacie.

5. ZAKAZ ZMIAN PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO W TRAKCIE ROKU

Bardziej złożona pozostaje kwestia możliwości zastosowania klauzuli do opłat licencyjnych poniesionych po 15 lipca 2016 r. WSA w Warszawie trafnie stwierdził, iż w sytuacji, gdy skutki podatkowe zawarcia określonej umowy cywilnoprawnej (tutaj: umowy licencyjnej) są rozłożone w czasie, ustawodawca może zmienić zasady rozpoznania takich skutków *pro futuro*. Uprawnienie to napotyka jednak na dwa istotne ograniczenia. Po pierwsze, zmiana taka powinna respektować zakaz zmian przepisów podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego. Po drugie, nie może ona godzić w prawa słusznie nabyte.

Z uzasadnienia wydanego przez WSA w Warszawie wyroku nie wynika, by rozważał on, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła wejść w życie w trakcie roku podatkowego. Jest to nieco zaskakujące, biorąc pod uwagę, że kwestia ta pozostaje istotna. Na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (TK) ugruntowane pozostaje stanowisko, że zmiany w przepisach podatkowych w zakresie podatków rozliczanych rocznie powinny być ogłaszane z *vacatio legis* wynoszącym co najmniej 30 dni i mogą mieć zastosowanie do dochodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym następującym po wejściu tych przepisów w życie⁴. Trybunał uważa bowiem, że na gruncie podatków rozliczanych w okresie rocznym obok

prawa, [w:] Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Mieściewicz, red. P. Borszowski, LEX/el. 2020; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3, s. 13–26; M. Kondej, M. Stępień, Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.02>; M. Kondej, Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7, s. 20–27.

⁴ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK 1994/1/6; wyrok TK z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK 1994/1/10; wyrok TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95, OTK 1995/3/21.

zakazu niedziałania prawa wstecz istotne jest również uwzględnienie stosownego *vacatio legis*, umożliwiającego podatnikom dostosowanie swoich decyzji gospodarczych do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym⁵.

Mimo że w omawianej sprawie nie znajdziemy refleksji dotyczących kwestii dopuszczalności wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego, została ona poczyniona w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 października 2021 r., sygn. III SA/Wa 1248/21. Wskazano w nim, że wynikająca z orzecznictwa TK ochrona prawno-konstytucyjna dotyczy wyłącznie przepisów *stricte* materialnych, określających podmiot, przedmiot opodatkowania czy stawki podatkowe. Klauzula zaś nie ma rzekomo takiego charakteru. W tym zakresie przywołano wyrok NSA, akceptujący dopuszczalność wprowadzenia regulacji dotyczącej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Opiera się on na założeniu, że regulacje klauzuli mają charakter mieszany – materialnoprocesowy. Przepisy te mają nie nakładać na podatników nowych obowiązków materialnoprawnych, a jedynie stanowić dla właściwych organów instrument pozwalający eliminować w praktyce unikanie opodatkowania (wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2594/17)⁶.

Tezy o tym, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest przepisem materialnoprawnym, należy ocenić jednoznacznie jako błędne. Wprowadzenie jej ustaliło bowiem odmienne od dotychczasowych zasady opodatkowania stanów faktycznych mieszczących się w zakresie definicji legalnej unikania opodatkowania. Doprowadziło to do tego, że jeżeli zostanie stwierdzone, iż czynności podatnika mają charakter sztuczny, a głównym ich celem lub jednym z głównych jest osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, zastosowanie znajdują przepisy inne⁷ niż te, które stosowało się przed wejściem klauzuli w życie. Klauzula wpływa więc na zakres

⁵ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK 1994/1/6.

⁶ Bardziej szczegółowe omówienie: M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12, Legalis/el.

⁷ W zależności od okoliczności będą to przepisy, które znalazłyby zastosowanie, gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej (art. 119a § 4 ustawy Ordynacja podatkowa), gdyby nie dokonał żadnej czynności (art. 119a § 5 ustawy Ordynacja podatkowa) lub gdyby określone przepisy nie znalazły zastosowania (art. 119a § 6 ustawy Ordynacja podatkowa).

znajdujących zastosowanie przepisów prawa materialnego. Jej materialnoprawny charakter łatwo dostrzec, gdy spojrzysz na art. 119a § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸, który stanowi, że „jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta [...] w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania”. Wprowadzenie tej regulacji w oczywisty sposób zmienia prawo materialne. Stosowanie przepisu, który do dnia wejścia w życie klauzuli znajdował zastosowanie, od dnia wejścia w życie art. 119a § 6 o.p. może zostać wyłączone w przypadku stwierdzenia, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. Klauzula wpływa więc na obowiązujące zasady opodatkowania określonych stanów faktycznych (zmienia je). Stanowi normę modyfikującą zakres pozostałych norm prawa materialnego, a więc jest regulacją materialnoprawną. Tym samym powinno się do niej stosować te same standardy legislacyjne, jakie mają zastosowanie do każdego innego przepisu o takim charakterze.

Fakt, iż wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania doprowadziło w trakcie roku podatkowego do zmiany zasad opodatkowania, powinien wymusić refleksję, czy taka zmiana pozostawała dopuszczalna na gruncie wypracowanego przez TK zakazu zmiany przepisów w trakcie roku podatkowego. O ile nie powinno być wątpliwości, że sama zmiana zakaz ten narusza, to pozostaje pytanie, czy to naruszenie ma charakter dopuszczalny.

Argumentem przemawiającym za ewentualną możliwością wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w trakcie roku potencjalnie mógłby być ważny interes publiczny, zasadzający się na konieczności ochrony finansów publicznych. W orzecznictwie TK formułowane są bowiem tezy, że „argument »ważnego interesu publicznego« może – wyjątkowo – uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (K 9/92)”⁹. Biorąc pod uwagę to, że obowiązek zapewnienia należytego *vacatio legis* pełni podobną funkcję co zakaz zmian przepisów prawa podatkowego w trakcie roku, wydaje się, że ważny interes publiczny mógłby być potencjalnie rozważany jako przemawiający za dopuszczalnością

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁹ Wyrok TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK 1994/2/36.

wprowadzenia do systemu podatkowego klauzuli w trakcie roku podatkowego. Jest tak, szczególnie biorąc pod uwagę, że w orzecznictwie TK wskazano już, iż za „ważny interes publiczny» można bez wątplenia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków. Do sytuacji, gdy celem nowej regulacji jest przeciwdziałanie przypadkom naruszania już obowiązującego prawa, trudno odnosić takie same kryteria »okresu dostosowawczego«, jak wymagane przy wprowadzeniu w życie unormowań ingerujących w sytuację prawną adresatów szanujących prawo dotychczas obowiązujące”.

Można wyobrazić sobie argumentację wskazującą, że konieczność zapobieżenia obchodzeniu przez podatników prawa podatkowego w 2016 r. była na tyle pilna, iż uzasadniała ingerencję w przepisy w trakcie roku podatkowego. Stanowisko takie nie wydaje się przy tym wytrzymywać zdenerowania z faktem, iż założenia do projektu ustawy wprowadzającej klauzulę opracowano w 2014 r., natomiast z wprowadzenia klauzuli od 1 stycznia 2016 r. ustawodawca sam zrezygnował w toku prac legislacyjnych¹⁰. Biorąc pod uwagę to, że wszystkie inne znane mi regulacje antyabuzywne ingerujące w treść przepisów materialnego prawa podatkowego, w tym późniejsze nowelizacje przepisów klauzuli, były wprowadzane zawsze od początku kolejnego okresu rozliczeniowego, dopuszczenie wyłomu w tej zasadzie w odniesieniu do klauzuli mogłoby stanowić groźny precedens. Byłoby też niespójne z dotychczasową praktyką legislacyjną. Dlatego też w mojej ocenie nie ma podstaw do odstępowania, w odniesieniu do klauzuli, od standardu stanowienia prawa podatkowego, zgodnie z którym w trakcie okresu rozliczeniowego zasady opodatkowania nie powinny ulegać zmianom¹¹. W tym kontekście istotne wydaje się zwrócenie uwagi, że w 2016 r. główne możliwości optymalizacji były już znacznie ograniczone przepisami szczególnymi (przede wszystkim ograniczono możliwość wykorzystania znaków towarowych do unikania opodatkowania). Klauzula nie była już więc tak potrzebna jak w latach poprzednich.

¹⁰ M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016, s. 265.

¹¹ Podobne wątpliwości zgłaszane na gruncie Dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich skutkowałą przesunięciem terminu jej wdrożenia – zob. Ł. Zalewski, *Po 25 latach fiskus zmienia zasady. Niekorzystne przepisy mają wejść w trakcie roku*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 lutego 2020.

Podkreślenia wymaga też, co znajduje potwierdzenie w glosowanym orzeczeniu, że podatnicy, podejmując przed wejściem w życie klauzuli działania mające na celu obniżenie wymiaru podatku, działali w granicach prawa. Można założyć, jak słusznie wskazują J. Olesiak i Ł. Pajor, że „nawet tam, gdzie podatnicy posługiwali się konstrukcjami sztucznymi, w momencie dokonywania czynności mogli pozostawać w przekonaniu, że mieszczą się w określonych granicach przedmiotu opodatkowania bądź nie wchodzi w pole obowiązku podatkowego, względnie zaś – mieszczą się w reżimie opodatkowania o poznawalnych następstwach”¹². W momencie dokonywania czynności były one na gruncie normatywnym wolne od negatywnych ocen¹³. To zaś, czy ewentualna negatywna aksjologiczna ocena działań podatników może mieć wpływ na dopuszczalność zmiany zasad prawa podatkowego w trakcie roku, mimo przywołanego orzecznictwa TK, wydaje się dyskusyjne¹⁴.

6. ZWIĄZEK REGUŁY INTERTEMPORALNEJ Z PRZESŁANKAMI MERYTORYCZNYMI STOSOWANIA GAAR

Kolejnym wartym rozważenia aspektem glosowanego wyroku są podstawy, na których oparto ocenę, iż korzyść podatkowa w postaci prawa do rozpoznania opłat licencyjnych jako kosztu uzyskania przychodów jest w analizowanej sprawie sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Mimo że w orzeczeniu WSA w Warszawie analizę przesłanek merytorycznych stosowania klauzuli oderwano od analizy kwestii intertemporalnych, w mojej ocenie oba te elementy pozostają ze sobą integralnie związane i powinny być analizowane łącznie.

Przypomnijmy, że WSA w Warszawie uznał, iż w analizowanej sprawie sprzeczność zachodzi z przedmiotem i celem art. 7 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Pierwszy z tych przepisów wskazuje, że podstawą opodatkowania jest dochód, a drugi, że za koszty uzyskania przychodów uznaje się wydatki mające na celu osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Sąd w lakonicznym

¹² J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Przeciwno takiemu podejściu opowiadają się m.in. Ł. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 22.

uzasadnieniu orzeczenia wskazał, że sprzeczność korzyści w omawianej sprawie wynika z tego, że w podatku dochodowym nie powinny być uwzględniane koszty, do których powstania podatnik doprowadził w sposób sztuczny.

Z przedstawioną przez WSA w Warszawie argumentacją, mającą dowodzić zaistnienia przesłanki sprzeczności, trudno się zgodzić. Po pierwsze, na co wielokrotnie zwracałem uwagę we wcześniejszych tekstach, sztuczność i sprzeczność to dwie odrębne przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁵. Błędem jest więc twierdzenie, a do tego sprowadza się przedstawiona argumentacja sądu, iż sam fakt zaistnienia sztuczności jest wystarczający dla stwierdzenia sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Nieadekwatność takiej argumentacji można dostrzec, gdy zastanowimy się, czy sprzeczność korzyści zidentyfikowalibyśmy, gdyby zwykła spółka z o.o., nawet bez żadnego uzasadnienia gospodarczego, zbyła znaki towarowe do powiązanej spółki siostry, a następnie je wylicencjonowała. W takim przypadku w związku z przeniesieniem znaków spółka z o.o. rozpoznałaby przychód podatkowy równy cenie sprzedaży. Cena ta stanowiłaby równocześnie podstawę rozpoznania odpisów amortyzacyjnych u nabywcy znaku. Wydatki z tytułu opłat licencyjnych, jeżeli uznać by je za koszt, odpowiadałyby, do momentu zamortyzowania znaku, przychodom rozpoznanym wcześniej przez nią jako sprzedawcę, a później opodatkowanemu dochodowi spółki siostry. *Summa summarum* podmioty uczestniczące w takiej transakcji nie uzyskałyby z niej żadnej korzyści podatkowej. Mogłaby ona mieć wpływ na jednostkowe rozliczenia poszczególnych spółek, ale z perspektywy Skarbu Państwa nie groziła żadnym efektywnym uszczerbkiem. W takiej sytuacji, mimo że po stronie spółki wynajmującej znak rozpoznawana byłaby korzyść (koszt w postaci opłaty licencyjnej), a działanie podatnika miałoby charakter sztuczny, wątpię, by ktokolwiek mógł rozważać próbę zakwestionowania kosztu na podstawie klauzuli. Uzyskanej w takiej sytuacji korzyści nie można byłoby uznać za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

¹⁵ M. Kondej, T. Cebula, *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samopełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10; M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 12, s. 27–36.

Wynika to z tego, iż sam fakt rozpoznania kosztu w związku z korzystaniem przez podatnika z cudzych aktywów nie jest w żadnej mierze sprzeczny z przedmiotem lub celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W sytuacji gdy do prowadzenia działalności konieczne jest posługiwanie się składnikami majątku stanowiącymi własność innego podmiotu, nie tylko zgodne z celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ale wręcz przez tę ustawę wymagane jest regulowanie wynagrodzenia z tego tytułu na rzecz tego podmiotu. Wprowadzenie takiego obciążenia jest konieczne bez względu na to, w jakich okolicznościach doszło do transferu prawa majątkowego. Ustawa wymaga bowiem, by podatnik korzystający ze świadczeń od podmiotu powiązanego regulował na jego rzecz z tego tytułu ekwiwalentne wynagrodzenie. Obligatoryjność ponoszenia opłaty za możliwość korzystania ze znaku towarowego, w sytuacji gdy jest on niezbędny do działalności, oznacza, że na gruncie art. 15 u.p.d.o.p. opłata licencyjna spełnia przesłanki ukosztowania, bez względu na to, w jakich okolicznościach licencjodawca nabył znak. Okoliczność ta została potwierdzona m.in. w wyroku NSA z dnia 4 marca 2020 r., sygn. II FSK 1550/19, którego fragment uzasadnienia warto przytoczyć: „Skoro bowiem transakcja zbycia praw autorskich do znaków towarowych okazała się prawnie skuteczna (organy i Sąd pierwszej instancji tego nie kwestionowały), to znaczy, że doszło do przeniesienia własności tych praw na inny podmiot, nawet jeżeli jest to spółka kontrolowana przez spółkę krajową. Jeżeli zatem wyłącznym dysponentem praw do korzystania z określonych praw majątkowych jest inny podmiot niż Skarżąca, a do utrzymania dotychczasowej produkcji krajowej konieczne było korzystanie z prawa do tych znaków, nawet w postaci sublicencji (której nabycie też nie było podważane) i produkcja oraz sprzedaż towarów z tymi znakami była prowadzona, to trudno nie dostrzec związku poniesionego wydatku ze źródłem przychodów, jakim jest działalność gospodarcza i faktu, że wydatek ten poniesiony został w celu uzyskania przychodu”.

W sprawie będącej przedmiotem glosowanego orzeczenia sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy nie polega zatem na tym, iż podatnik ponosi koszty korzystania z cudzego aktywa. Rozpoznanie takiego kosztu wpisuje się w cel ustawy. Istota możliwego do zarzucenia podatnikowi „nadużycia” leży gdzie indziej. Trafnie definiuje ją Szefer KAS, wskazując, że polega ona na „uniknięciu opodatkowania dochodu (przychodu) związanego ze zbyciem ww. prawa [znaku towarowego – przyp. M.K.] z uwagi na fakt, że: a) Strona była w adekwatnym okresie podmiotem

transparentnym podatkowo, b) wspólnik Strony – B. Sp. z o.o. S.K.A. – nie był w adekwatnym okresie podmiotem podlegającym opodatkowaniu od osiąganego dochodu”. Wskazany fragment obrazuje fakt, że w omawianej sprawie klauzula została zastosowana nie dlatego, że podatnik zapłacił spółce celowej będącej właścicielem znaku za korzystanie z niego, a dlatego, że znak ten został niegdyś sprzedany do spółki celowej w taki sposób, który z jednej strony pozwolił nabywcy podwyższyć bazę amortyzacji, z drugiej zaś umożliwił sprzedawcy uniknięcie opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Zarzucane podatnikowi nadużycie leży więc w tym, iż historycznie, zbywając znak do spółki celowej, zwiększył on wartość podatkową aktywa, bez opodatkowania adekwatnego przychodu.

Skoro nadużycie polegało na braku efektywnego opodatkowania sprzedaży znaku towarowego przez spółkę komandytową w 2015 r., wątpliwa staje się cała logika rozważań, zarówno Szefa KAS, jak i WSA w Warszawie, dotycząca problematyki intertemporalnej. Nie powinno budzić wątpliwości, że treść przepisu intertemporalnego zawartego w art. 7 wprowadzającej klauzulę ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁶, w myśl którego ma ona zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, należy odnosić do momentu uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W analizowanej sprawie zarówno organy, jak i WSA w Warszawie treść tej normy odniosły do korzyści, która nie spełnia tego warunku.

W sytuacji gdy podatnikowi zarzuca się uniknięcie opodatkowania polegające na braku efektywnego opodatkowania sprzedaży składników majątku, należałoby w pierwszej kolejności ustalić, z czego ten brak opodatkowania wynikał. Uzasadnienie wyroku wskazuje, że jego źródłem był fakt, że wspólnikiem spółki komandytowej dokonującej sprzedaży była spółka komandytowo-akcyjna. W myśl ówczesnego podejścia sądów administracyjnych zysk takiej spółki przypadający na akcjonariusza podlegał opodatkowaniu po stronie akcjonariusza dopiero w momencie wypłaty.

W uzasadnieniu wyroku WSA w Warszawie wyczytać możemy, że w analizowanym przypadku do takiej wypłaty, a co za tym idzie – opodatkowania, nie doszło. Nie wiadomo jednak, co stało się ze spółką komandytowo-akcyjną i wskazanym „nieopodatkowanym” zyskiem. Czy możliwe,

¹⁶ Dz.U. z 2016 r., poz. 846.

że będzie on podlegał opodatkowaniu w przyszłości¹⁷ A może podatnik podjął jakieś działania, które spowodowały, że nigdy nie zostanie on opodatkowany? Nawet jeżeli tak, pod kątem kryteriów zastosowania klauzuli należałoby analizować nie opłaty licencyjne, a te działania, które pozwoliły uniknąć opodatkowania zysku ze sprzedaży. To w stosunku do tej korzyści należy weryfikować, czy powstała ona po dniu wejścia w życie klauzuli, gdyż to ona jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

Bez identyfikacji, która konkretnie korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, nie sposób zastosować GAAR. Istota klauzuli polega bowiem na pozbawieniu podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a nie każdej korzyści podatkowej wynikającej z przeprowadzonych działań, mających na celu unikanie opodatkowania. Artykuł 119a §§ 2–5 wymaga odczytania w kontekście art. 119a § 1 o.p. Reklasyfikacja czy pominięcie działań podatnika powinny nastąpić tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Szczegółowe wykazanie tej kwestii wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Dla jej gruntownego omówienia konieczne byłoby uczynienie go przedmiotem osobnej publikacji. Warto natomiast podkreślić, iż dokonane przez podatnika czynności ukierunkowane na unikanie opodatkowania pozostają ważne na gruncie cywilnoprawnym. Ich całkowite pominięcie do celów podatkowych prowadziłoby więc do powstania dwóch równoległych rzeczywistości – cywilnoprawnej, w której skutki czynności byłyby respektowane, i podatkowej, w której by się je pomijało. Utrzymanie takiego dualizmu w dłuższej perspektywie pozostaje niemożliwe¹⁸.

¹⁷ W tym kontekście przypomnieć należy, że ustawa wprowadzająca opodatkowanie spółki komandytowo-akcyjnej, ukierunkowana na eliminację możliwości unikania opodatkowania z wykorzystaniem tych podmiotów, przewidywała regulacje przejściowe, których celem pozostawało efektywne opodatkowanie zysku przypadającego na akcjonariusza.

¹⁸ Wyobraźmy sobie sytuację, w której przeniesiony do spółki celowej, wyłącznie z przyczyn podatkowych, znak towarowy jest licencjonowany nie tylko w ramach grupy, ale również podmiotowi trzeciemu. Spółka celowa otrzymuje z licencji środki pieniężne (w tym od podmiotu trzeciego), które następnie wykorzystuje do rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej w nowym obszarze. Czy w takiej sytuacji fakt funkcjonowania spółki należy trwale pominąć przy ustalaniu skutków podatkowych, a uzyskiwane przez nią przychody przypisywać już na zawsze spółce matce? Co zrobić, gdy udziały tej spółki zostaną „zbyte”? Czy nadal należy ignorować istnienie spółki celowej do celów podatkowych? Powyższe pytania powinny choć trochę unaocznic fakt, że zakres

Podkreślenia wymaga, że prawidłowe ustalenie, kiedy powstała korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, jest kluczowe w kontekście konieczności przestrzegania zasady zakazu retroakcji. Przepis intertemporalny wyraźnie wskazuje, że jeżeli korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej została osiągnięta przed wejściem w życie klauzuli, to nie można do niej klauzuli zastosować. Jeżeli więc mamy do czynienia z wieloma czynnościami, które są ukierunkowane na unikanie opodatkowania i rozciągnięte w czasie, należy ustalić, w którym momencie tych czynności powstała korzyść sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy. Wyjaśnijmy wagę tej weryfikacji na przykładzie. Wyobraźmy sobie sytuację, w której syn kupił od ojca nieruchomość z zamiarem dalszej odsprzedaży. Ten sprzedał mu ją, nie płacąc od sprzedaży podatku, na przykład dzięki wykorzystaniu spółki komandytowo-akcyjnej. Syn o unikaniu opodatkowania zdawał sobie sprawę i akceptował je, wiedząc, że w polskim systemie prawnym nie ma jeszcze klauzuli. Faktycznie zapłacił z własnych środków ojcu. Już po wejściu w życie klauzuli syn chce sprzedać nieruchomość. Czy na podstawie klauzuli można zakwestionować prawo rozpoznania przez niego kosztu? W świetle brzmienia przepisu intertemporalnego wydaje się, że nie¹⁹. Pozbawienie syna kosztu w istocie zmierzałoby bowiem do opodatkowania korzyści, którą jego ojciec osiągnął przed wejściem w życie klauzuli (wyrażającej się w braku opodatkowania otrzymanej ceny sprzedaży). Opodatkowanie byłoby więc ukrytą retroakcją. Tak jak ustawodawca nie może uchwalić przepisu stanowiącego, że podatnicy, którzy w przeszłości uzyskali korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, są zobowiązani zapłacić podatek stanowiący równowartość kwoty uzyskanej korzyści, tak samo organ nie może interpretować klauzuli w taki sposób, który efektywnie prowadziłby do pozbawienia podatników korzyści, które zrealizowały się przed wejściem w życie tej normy. Pomijając kwestię ochrony praw nabytych, która może budzić kontrowersje w przypadku, gdy mamy do

reklasyfikacji/pominięcia czynności musi być ograniczony wyłącznie do tych skutków, których reklasyfikacja jest niezbędna, by pozbawić podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. To zaś oznacza, że reklasyfikacja zasadniczo nie obejmuje innych korzyści, które mogły powstać w związku z restrukturyzacją.

¹⁹ Na marginesie wskazać można, że w przedstawionym przykładzie pozbawienie syna prawa do rozpoznania kosztu prowadziłoby do tego, że klauzula spowodowałaby nałożenie na niego odpowiedzialności za podatek, którego uniknął jego ojciec. Oczywiście pozostaje, że norma antyabuzyjna nie może karać za unikanie podatku podmiotu innego niż ten, który podatku unikał.

czynienia z działaniem podjętym wyłącznie w celu unikania opodatkowania, pozbawienie takiej korzyści byłoby ewidentnie niezgodne z literą i celem przepisu intertemporalnego. Ten stanowi bowiem, że klauzulę stosuje się do korzyści uzyskanych po dniu wejścia w życie przepisu. *A contrario* – wolą ustawodawcy korzyści uzyskane wcześniej są „bezpieczne”.

Wprawny czytelnik dostrzeże, że przedstawiony przykład nie różni się istotnie od stanu faktycznego rozpatrywanego przez WSA w Warszawie. To zaś prowadzi mnie do wniosku, że w analizowanej sprawie zarówno SzeF KAS, jak i WSA w Warszawie „poszli na skróty”. Ustaliwszy, że podatnik podjął działania mające na celu unikanie opodatkowania, zamiast szczegółowo przeanalizować, w którym momencie na osi czasu doszło do potencjalnego nadużycia (powstania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu), zakwestionowali oni bieżący koszt ponoszony przez podatnika. Koszt ten co prawda stanowił konsekwencję podjętych historycznie działań mających na celu unikanie opodatkowania, ale nie stanowił korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

7. PODSUMOWANIE

Zbadanie, czy klauzula może znaleźć zastosowanie w analizowanej sprawie, wymaga weryfikacji tego, czy, kiedy i w jaki sposób powstała korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. W analizowanym schemacie sprzeczność, jak wskazał SzeF KAS, należy wiązać z tym, że zysk spółki komandytowo-akcyjnej ze sprzedaży znaków towarowych nigdy nie miał podlegać opodatkowaniu. Należy więc zbadać, co się stało, że do takiej sytuacji doszło. Z uchwał NSA dotyczących zasad opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej nie wynikało bowiem w żadnej mierze, że zysk przypadający na jej akcjonariusza ma nie podlegać w ogóle opodatkowaniu. Sensem tych uchwał było odroczenie opodatkowania zysku do momentu jego realizacji. W efekcie za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej zapewne byłbym gotów uznać korzyść będącą rezultatem takiego działania, które pozwoliło trwale wyeliminować opodatkowanie zysku spółki komandytowo-akcyjnej. Nie mogę też wykluczyć, że brak opodatkowania tego zysku mógł wynikać z błędnej interpretacji prawa i zysk ten w istocie podlegał w przeszłości opodatkowaniu, a jedynie nie został wykazany. W takiej sytuacji klauzula nie może oczywiście w ogóle znaleźć zastosowania.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12, Legalis/el.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.
- Kondej M., *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 12.
- Kondej M., Cebula T., *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kondej M., Stępień M., *Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.02>
- Litwińczuk H., *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego prawa*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, LEX/el. 2020.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Turzyński Ł., Kolibski M., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Zalewski Ł., *Po 25 latach fiskus zmienia zasady. Niekorzystne przepisy mają wejść w trakcie roku*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 lutego 2020.

RELATIONS BETWEEN INTERTEMPORAL AND SUBSTANTIVE CRITERIA
OF GAAR APPLICATION. GLOSS TO THE DECISION OF VOIVODSHIP
ADMINISTRATIVE COURT IN WARSAW OF 20 SEPTEMBER 2021
(III SA/Wa 584/21)

Summary. Article is a gloss to the Voivodship Administrative Court in Warsaw decision of 20 September 2021 (III SA/Wa 584/21). It concerns mainly intertemporal issues connected with application of Polish GAAR. Author claims that application of the intertemporal rule, according to which GAAR is applicable to tax benefits obtained after 15 July 2016 requires verification when tax benefit contrary to the object or purpose of the law arose. GAAR may be applied only if such a benefit arose after that date. One may not deny taxpayer benefits only based on argumentation that they remain result of tax avoidance that took place before GAAR introduction to the legal system.

Keywords: general anti avoidance rule, GAAR, tax benefit contrary to the object or purposes of the law, intertemporal rule

Bogumił Brzeziński* 

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 12 LISTOPADA 2020 R., SYGN. I SA/GL 539/20

Streszczenie. Glosa poświęcona jest analizie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/GL 539/20. Zaaprobowano w niej stanowisko sądu administracyjnego, który uznał niedopuszczalność – w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikającego z tego wymogu lojalności państwa wobec obywatela – sytuacji, w której administracja podatkowa najpierw milcząco przyjmowała deklaracje podatkowe złożone przez podatnika, a po pewnym czasie zakwestionowała je jako niezgodne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, sąd podatkowy, wykładnia prawa, zasada demokratycznego państwa prawnego, podatek od towarów i usług

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

Nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonym z niej wymogiem lojalności państwa wobec obywatela jest milcząco akceptowanie deklaracji podatkowych składanych przez podatnika, a następnie – po pewnym czasie – podważanie ich treści, spowodowane odkodowaniem rzeczywistej treści normy prawnej, wyprowadzanej z ustawy o podatku od towarów i usług przez wzgląd na takie, a nie inne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

I

Spór podatkowy sprowadzał się do podatkowoprawnej oceny usług świadczonych przez podatnika, tj. kompleksowego utrzymania autostrad, i przyjęcia, że miały one cechy świadczenia złożonego, dla opodatkowania którego właściwa jest stawka podatkowa 23% (stanowisko organu podatkowego), czy też miały zróżnicowany – z podatkowego punktu widzenia – charakter, co uzasadniałoby stosowanie do nich różnych stawek podatkowych – po części 23%, a w po części 8% (stanowisko podatnika). Sąd przyznał rację organowi podatkowemu, ale z innego powodu uchylił zaskarżoną decyzję.

Wyrok jest trafny, a zarazem interesujący i ważny. Na gruncie stosowania regulacji podatku od towarów i usług, dotyczących świadczeń złożonych, poruszono w nim problematykę zasady zaufania w prawie podatkowym¹. Zasada ta ma *in principio* fundamentalne znaczenie dla prawa podatkowego, ale rzadko kiedy jej naruszanie przez organy podatkowe ma taki charakter, że daje sądowi szansę oparcia na niej rozstrzygnięcia². Powszechnie uważa się, że zasada zaufania nie jest jedynie wskazówką natury aksjologicznej, postulatem z katalogu zasad dobrej administracji czy też figurą *soft law*, ale jest normą prawną, której należy przestrzegać i której naruszenie może powodować określone skutki prawne.

¹ Art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

² Zob. B. Brzeziński, S. Sadocha, *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 1, s. 15 i nast.

Odnosząc się do głównego problemu sprawy podatkowej, tj. charakteru świadczenia będącego przedmiotem opodatkowania (jednorodne bądź złożone), Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach słusznie stwierdził, że świadczenie złożone nie jest konstrukcją prawną wprost regulowaną w przepisach prawa podatkowego. Pojęcia „świadczenie złożone” i „świadczenie kompleksowe” nie występują ani w przepisach Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, ani w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴. Na marginesie można zauważyć, że – biorąc pod uwagę skalę problemów, jakie charakterystyka opodatkowanych usług budzi w praktyce podatkowej w tym kontekście – można to uznać za pewien mankament tych aktów prawnych.

Konstrukcja prawna świadczenia złożonego jest natomiast efektem działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Jego działania w tym obszarze to dobrze pojęta prawotwórcza działalność sądów, gdzie TSUE artykułuje potrzebę uwzględniania ekonomicznego aspektu postrzegania zdarzeń, w jakiś sposób pominiętego w regulacjach prawnych unijnych i krajowych.

Sąd stwierdził, że w tradycyjnym spojrzeniu na pojęcie świadczenia kompleksowego, ukształtowanym pod wpływem dorobku orzeczniczego TSUE, przyjmuje się, że istotą tego rodzaju aktywności jest brak jednorodnego charakteru czynności podejmowanych przez podatnika. Ich charakterystyczną cechą jest natomiast to, że stanowią one swoisty zestaw usług lub towarów, przy czym jedna z aktywności składających się na to zachowanie ma charakter główny (jest usługą lub dostawą główną), a co najmniej jeden z przejawów działania podatnika stanowi jej uzupełnienie (jest świadczeniem dodatkowym). Istotą tego dodatkowego świadczenia jest to, że dla nabywcy towaru lub usługi nie jest ono celem – to nie z uwagi na tę aktywność dostawcy lub usługodawcy decyduje się on na nabycie określonego towaru lub usługi. Świadczenie dodatkowe jest natomiast dla usługobiorcy lub nabywcy swoistym dopełnieniem do usługi (dostawy) głównej, umożliwiającym lepsze jej wykorzystanie⁵. Jak pisze dalej w uzasadnieniu wyroku WSA w Gliwicach, efektem istnienia tego szczególnego związku pomiędzy

³ Dz.U. UE L. 2006.347.1, dalej: dyrektywa 112.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.

⁵ Zob. np. T. Michalik, *VAT Komentarz*, Warszawa 2018, s. 99–100.

świadczeniem głównym a świadczeniem uzupełniającym jest to, że pomocnicza aktywność podatnika dzieli podatkowoprawne losy podstawowego (głównego) działania tego podmiotu. W konsekwencji do celów wymiaru podatku od towarów i usług stapia się ona w jedną całość ze świadczeniem głównym, stając się jego elementem jako przedmiotu opodatkowania. A zatem do podstawy opodatkowania, będącej kwantyfikacją w ten sposób ukształtowanego przedmiotu opodatkowania, odnosi się stawkę podatkową właściwą dla świadczenia głównego lub – jeżeli zasadnicza aktywność podatnika korzysta ze zwolnienia podatkowego – całe świadczenie kompleksowe jest wolne od opodatkowania.

Niemniej jednak – dodaje WSA w Gliwicach – w świetle orzecznictwa TSUE nie ma przeszkód ku temu, aby za świadczenie kompleksowe uznać również taką aktywność podatnika, gdzie świadczenie kompleksowe z punktu widzenia jego odbiorcy tworzą dwa lub więcej działania podatnika, spośród których żadne nie ma charakteru dominującego, wspólnie zaś są one nową jakością – niepodzielnym świadczeniem w sensie gospodarczym, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny⁶.

Nie ulega wątpliwości, że decydującym czynnikiem podczas dokonywania oceny, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też zrealizowano większą ich liczbę – wyznacznikiem świadczenia kompleksowego – powinno być to, czy z ekonomicznego i praktycznego punktu widzenia rozdzielanie świadczeń byłoby działaniem sztucznym dla konsumenta – odbiorcy usługi czy nabywcy towaru⁷. W konsekwencji WSA w Gliwicach uznał, że sporna między stronami co do jej charakteru usługa kompleksowego utrzymania autostrady (utrzymania drogi) może być klasyfikowana jako świadczenie złożone⁸.

Trzeba podkreślić, że w Polsce zarówno stanowisko organów podatkowych, jak i przede wszystkim sądów administracyjnych ulegało zmianom w czasie. Początkowo przeważał pogląd, że świadczenia funkcjonalnie uboczne, pomocnicze mogą być uznawane odrębnie do celów

⁶ Por. wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r., sygn. C-572/07 – teza 19; wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r., sygn. C – 224/11 – teza 30; wyrok TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r., sygn. C – 42/14 – teza 31.

⁷ Zob. m.in. J. Zając-Wysocka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty kwalifikacji oraz opodatkowania świadczeń złożonych w podatku od towarów i usług*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 96–97.

⁸ Sąd podzielił stanowisko prezentowane już wcześniej w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), np. z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 344/15; z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17; z dnia 18 lipca 2019 r., sygn. I FSK 725/17.

podatkowych, a w konsekwencji opodatkowane przy zastosowaniu innej stawki podatkowej niż stawka właściwa dla świadczenia głównego, podstawowego. Pod przemożnym wpływem orzecznictwa TSUE stanowisko to zostało zmienione i podporządkowane koncepcji świadczenia złożonego, zakładającego objęcie zespołu usług bądź towarów opodatkowaniem z zastosowaniem jednej stawki podatku, a więc potraktowanie ich jako jedności.

Sąd w glosowanym wyroku trafnie zauważył, że chociaż koncepcja świadczenia kompleksowego ma swoje fundamenty w dyrektywie 112 oraz w ustawie o podatku od towarów i usług, to w istocie jest ona dziełem orzecznictwa TSUE, w którym konsekwentnie przyjmuje się zasadę, że poszczególne aktywności realizowane w sferze podatku od wartości dodanej – w Polsce podatku od towarów i usług – są opodatkowane osobno (zasada), a tylko wtedy, gdy są spełnioneorzecznicze przesłanki uznania określonej działalności za świadczenie kompleksowe, konsekwencje podatkowe są łączone z aktywnością podatnika, całościowo ocenianą z perspektywy jego kontrahenta (wyjątek).

Ponieważ zmiana paradygmatu myślenia (i orzekania) w kwestii świadczeń złożonych miała miejsce – w uproszczeniu – w okresie, w którym kwestionowane z punktu widzenia skutków podatkowopravných czynności podatnika były dokonywane, pojawił się następujący problem: „w jakim czasie podatnik, płacący podatek na podstawie zasady samoobliczania, powinien zareagować na zmiany poglądów organów judykacyjnych i zmienić sposób obliczania podatku przez zmianę stosowanej w obliczeniach stawki podatkowej?”. Z powyższym wiąże się problem bodajże jeszcze ważniejszy: „czy organ podatkowy, mając do dyspozycji deklaracje podatkowe składane przez podatnika, milcząco je akceptując, może następnie, po pewnym, wcale nie tak krótkim czasie, podważać ich treść przez wzgląd na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej?”.

III

W kwestii pierwszej – znaczenia zmian poglądów orzecznich na sporną kwestię – WSA w Gliwicach zauważył, że rozeznanie istoty świadczenia kompleksowego wymaga sięgnięcia do judykatury TSUE. Od przedsiębiorcy – podatnika podatku od towarów i usług – można i należy oczekiwać znajomości ustawy; wymaganie od niego znajomości judykatów i ich odnoszenia do polskiej regulacji prawnej jest już jednak oczekiwaniem zbyt daleko idącym.

To stanowisko koresponduje dobrze z poglądami doktrynalnymi, w których spotkać można pogląd, że prawo dociera do adresatów w postaci tekstu przepisów prawnych i mogą oni oczekiwać, że ich uprawnienia czy obowiązki są pochodną treści lingwistycznej aktu prawnego. Co więcej, art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹ stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Skoro Konstytucja RP kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości treści ustaw nakładających takie obowiązki. Ustawa zasadnicza nie zobowiązuje podatnika do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani też doktryny prawa¹⁰.

Należy tu przytoczyć pogląd wyrażany m.in. przez znakomitego znawcę problematyki wykładni prawa M. Zielińskiego. Uważa on, że nie jest możliwe odstępianie od rezultatów wykładni językowej w przypadku, który prowadziłyby do pogorszenia sytuacji jednostki¹¹. Jeżeli w prawie podatkowym odstępstwo od wykładni językowej na niekorzyść podatnika jest wysoce nierekomendowane, to czy można byłoby zaakceptować tezę, że nawet bez zmiany prawa sytuacja podatnika może się pogarszać?

Nie oznacza to oczywiście, że zmiana interpretacji przepisów prawa nie jest możliwa. Aby jednak – w świetle standardów konstytucyjnych – można było uznać ją za wiążącą dla podatnika, powinna być mu ona we właściwy sposób notyfikowana. W związku z tym WSA w Gliwicach pisze, że istotne znaczenie podczas oceny zachowania podatnika w konkretnej sprawie ma zapatrywanie na problem świadczenia kompleksowego, powszechnie prezentowane przez organy podatkowe oraz Ministra Finansów. I tutaj sąd konstatuje, że administracja podatkowa państwa (tj. Minister Finansów i organy interpretacyjne) przez długie lata sama nie dostrzegала rzeczywistych konsekwencji podatkowych świadczenia usług kompleksowego utrzymania dróg i autostrad, opierając się na analizie tego samego orzecznictwa TSUE, którego znajomości oczekuje od podmiotu obowiązującego z tytułu podatku.

Otóż przez długi czas w Polsce usługi kompleksowego utrzymania autostrad nie były postrzegane jako świadczenia kompleksowe. W konsekwencji każda z osobna aktywność podatnika podejmowana w tej sferze

⁹ Dz.U. z 1997 r. Nr 178, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

¹⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 24–25.

¹¹ Zob. M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18.

była oddzielnie opodatkowywana podatkiem od towarów i usług. Istotna zmiana stanowiska organów podatkowych w tym zakresie nastąpiła dopiero w 2014 r., kiedy to Minister Finansów zmienił z urzędu wydaną wcześniej interpretację indywidualną, stwierdzając, że wszystkie usługi realizowane w ramach danego przetargu są elementem jednej składowej usługi o jednolitym charakterze i należy uznać, że są one usługą kompleksową, opodatkowaną podstawową stawką podatku od towarów i usług. Pogląd tego rodzaju pojawił się w orzecznictwie NSA dopiero w roku 2016¹², a więc w momencie znacznie późniejszym niż ten, w którym podatnik dokonywał samoobliczenia podatku.

W związku z tym WSA w Gliwicach sformułował trafny pogląd, że nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonym z niej wymogiem lojalności państwa wobec obywatela jest milczące akceptowanie deklaracji podatkowych składanych przez podatnika, a następnie – po pewnym czasie – podważanie ich treści, spowodowane odkodowaniem prawdziwej treści normy prawnej, wyprowadzanej z ustawy o podatku od towarów i usług przez wzgląd na takie, a nie inne orzecznictwo TSUE.

Moim zdaniem przewrotna i naganna jest przy tym przytoczona przez WSA w Gliwicach w uzasadnieniu wyroku – i ostatecznie przez niego odrzucona – argumentacja organu podatkowego, w myśl której podatnik powinien reagować zgodnie ze znacznie później zwerbalizowanymi oczekiwaniami organu podatkowego z tego względu, że jest „wytrawnym uczestnikiem przetargów organizowanych przez Partnera handlowego, korzystającym z profesjonalnej obsługi prawnej”. Jest to w istocie powiedzenie: „Im większa staranność podatnika w prowadzeniu spraw gospodarczych i podatkowych, tym łatwiej przerzucić na niego skutki niestaranności działania Państwa i jego organów”.

Organ podatkowy popada przy tym – jak się wydaje – w sprzeczność w swoich wywodach. Twierdzi mianowicie, że na uzasadnione oczekiwania wobec administracji podatkowej może powoływać się jedynie podatnik rozsądny, przezorny i dobrze poinformowany, a na dodatek taki, który nie był w stanie przewidzieć zmiany postępowania przyjętego przez organ.

Po pierwsze, nie wydaje się, aby w postępowaniu podatkowym stwierdzono brak rozsądku w działaniach podatnika (w każdym razie nie ma o tym wzmianki w uzasadnieniu wyroku). Po drugie, sytuacja zachowania

¹² Zob. wyrok NSA z dnia 28 października 2016 r., sygn. I FSK 344/15.

przezorności bądź jej braku jest kwestią oceną, ale i tu nie ma dowodów na brak przezorności – organ podatkowy podkreśla przecież fakt korzystania przez podatnika z profesjonalnej obsługi prawnej. Po trzecie, to właśnie brak informacji (notyfikacji zmiany stanowiska) ze strony administracji podatkowej wywołał niewłaściwe postępowanie podatnika. Spełniony został natomiast wymagany przez organ podatkowy warunek czwarty, tj. niemożliwość przewidywania postępowania organu podatkowego, gdyż nieprzewidywalność w działaniach jest oczywistą, ogólnie znaną cechą polskiej administracji podatkowej.

IV

Odwołanie się WSA w Gliwicach do zasady demokratycznego państwa prawnego było w pełni zasadne. Jak wyjaśnił Trybunał Konstytucyjny (w czasach, gdy miał jeszcze wszystkie materialne cechy przynależne tej instytucji): „klauzula demokratycznego państwa prawnego stanowi swego rodzaju zbiorcze wyrażenie szeregu reguł i zasad, które wprowadzie nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisanym tekście konstytucji, ale w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz z istoty demokratycznego państwa prawnego”¹³. Zasadę zaufania TK powiązał z tą pierwszą w innym wyroku, stwierdzając, że: „Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”¹⁴.

Dużo ostrożniej WSA w Gliwicach wypowiada się w kwestii zastosowania w rozstrzyganej sprawie art. 121 § 1 o.p., także wyrażającego zasadę zaufania. Analizując zasadę konstytucyjną, konkluduje on, że normatywnym odzwierciedleniem konstytucyjnej regulacji prawnej na obszarze

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97.

¹⁴ Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00.

procesowego prawa podatkowego jest art. 121 § 1 o.p., z którego wynika, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

To twierdzenie jest prawdziwe, ale czy przepis art. 121 § 1 o.p. rzeczywiście powinien być w tym wypadku podstawą prawną rozstrzygnięcia? Ostrożność w wypowiedzi WSA w Gliwicach w tej mierze jest uzasadniona, gdyż art. 121 § 1 o.p. jest przepisem procesowym (Dział IV Ordynacji podatkowej – „Postępowanie podatkowe”), a w konsekwencji może znaleźć zastosowanie wyłącznie przy ocenie działań podejmowanych w trakcie postępowania. Tymczasem organ podatkowy zawiódł zaufanie podatnika nie przy podejmowaniu konkretnych czynności procesowych, ale przez przyjęcie z gruntu nieuzasadnionej, krzywdzącej podatnika oceny jego sytuacji podatkowoprawnej, bez wzięcia pod uwagę zarówno możliwości reakcji podatnika na zmieniającą się interpretację przepisów podatkowoprawnych, jak i ułomności własnych poczynań.

Przepis art. 121 § 1 o.p. mógłby teoretycznie znaleźć zastosowanie do oceny działania administracji podatkowej poza postępowaniem podatkowym, ale jedynie w drodze analogii *legis*¹⁵. Przy tym nie wydaje się, aby były tutaj jakieś istotne przeciwwskazania do zastosowania tej techniki interpretacyjnej¹⁶.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Analogia „legis” a przepisy ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Brzeziński B., Sadocha S., *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 1.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2018.

¹⁵ Odnotować należy próbę nadania zasadzie zaufania rangi zasady ogólnej prawa podatkowego i umieszczenie jej w katalogu zasad ogólnych tego prawa w projekcie nowej ordynacji podatkowej – zob. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 175 i nast.

¹⁶ Warunki stosowania analogii *legis* zob. B. Brzeziński, *Analogia „legis” a przepisy ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998, s. 21 i nast.

Zajac-Wysocka J., *Teoretyczne i praktyczne aspekty kwalifikacji oraz opodatkowania świadczeń*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014.

Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

THE COMMENTARY OF THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL
ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF NOVEMBER 12, 2020
(I SA/GL 539/20)

Summary. The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice of November 12, 2020 (I SA/Gl 539/20). The comment endorsed the position of the administrative court, which found inadmissibility in the light of the principle of a democratic state ruled by law and the resulting requirement of state loyalty to the citizen in a situation, where the tax administration first silently accepted tax declarations submitted by the taxpayer, and then – after some time – questioned them as inconsistent with the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: tax law, tax court, statutory interpretation, rule of law, VAT